

§ 7a

Gemeinsame Vorschriften für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209)

(1) ¹Werden in dem Zeitraum, in dem bei einem Wirtschaftsgut erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden können (Begünstigungszeitraum), nachträgliche Herstellungskosten aufgewendet, so bemessen sich vom Jahr der Entstehung der nachträglichen Herstellungskosten an bis zum Ende des Begünstigungszeitraums die Absetzungen für Abnutzung, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen nach den um die nachträglichen Herstellungskosten erhöhten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. ²Entsprechendes gilt für nachträgliche Anschaffungskosten. ³Werden im Begünstigungszeitraum die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts nachträglich gemindert, so bemessen sich vom Jahr der Minderung an bis zum Ende des Begünstigungszeitraums die Absetzungen für Abnutzung, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen nach den geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

(2) ¹Können bei einem Wirtschaftsgut erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten oder für Teilerstellungskosten in Anspruch genommen werden, so sind die Vorschriften über erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen mit der Maßgabe anzuwenden, daß an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Anzahlungen auf Anschaffungskosten oder die Teilerstellungskosten und an die Stelle des Jahres der Anschaffung oder Herstellung das Jahr der Anzahlung oder Teilerstellung treten. ²Nach Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts sind erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen nur zulässig, soweit sie nicht bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten oder für Teilerstellungskosten in Anspruch genommen worden sind. ³Anzahlungen auf Anschaffungskosten sind im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung aufgewendet. ⁴Werden Anzahlungen auf Anschaffungskosten durch Hingabe eines Wechsels geleistet, so sind sie in dem Zeitpunkt aufgewendet, in dem dem Lieferanten durch Diskontierung oder Einlösung des Wechsels das Geld tatsächlich zufließt. ⁵Entsprechendes gilt, wenn an Stelle von Geld ein Scheck hingegeben wird.

(3) Bei Wirtschaftsgütern, bei denen erhöhte Absetzungen in Anspruch genommen werden, müssen in jedem Jahr des Begünstigungszeitraums mindestens Absetzungen in Höhe der Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 1 oder 4 berücksichtigt werden.

(4) Bei Wirtschaftsgütern, bei denen Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden, sind die Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 1 oder 4 vorzunehmen.

(5) Liegen bei einem Wirtschaftsgut die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen auf Grund mehrerer Vorschriften vor, so dürfen erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen nur auf Grund einer dieser Vorschriften in Anspruch genommen werden.

(6) Erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen sind bei der Prüfung, ob die in § 141 Abs. 1 Nr. 4 und 5 der Abgabenordnung bezeichneten Buchführungsgrenzen überschritten sind, nicht zu berücksichtigen.

(7) ¹Ist ein Wirtschaftsgut mehreren Beteiligten zuzurechnen und sind die Voraussetzungen für erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen nur bei einzelnen Beteiligten erfüllt, so dürfen die erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen nur anteilig für diese Beteiligten vorgenommen werden. ²Die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen dürfen von den Beteiligten, bei denen die Voraussetzungen dafür erfüllt sind, nur einheitlich vorgenommen werden.

(8) ¹Erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen sind bei Wirtschaftsgütern, die zu einem Betriebsvermögen gehören, nur zulässig, wenn sie in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen werden, das den Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und die Höhe der jährlichen Absetzungen für Abnutzung, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen enthält. ²Das Verzeichnis braucht nicht geführt zu werden, wenn diese Angaben aus der Buchführung ersichtlich sind.

(9) Sind für ein Wirtschaftsgut Sonderabschreibungen vorgenommen worden, so bemessen sich nach Ablauf des maßgebenden Begünstigungszeitraums die Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden und bei Wirtschaftsgütern im Sinne des § 7 Abs. 5a nach dem Restwert und dem nach § 7 Abs. 4 unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer maßgebenden Vornhundertsatz, bei anderen Wirtschaftsgütern nach dem Restwert und der Restnutzungsdauer.

Autor: Anton **Siebenhüter**, Richter am Finanzgericht, Augsburg
 Mitherausgeber: Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt,
 Linklaters, Oppenhoff & Rädler, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 7a

	Anm.		Anm.
I. Grundkonzeption des § 7a	1	1. Persönlicher Geltungsbereich	5
II. Rechtsentwicklung des § 7a	3	2. Sachlicher Geltungsbereich	6
III. Bedeutung des § 7a	4	V. Verhältnis des § 7a zu anderen Vorschriften	7
IV. Geltungsbereich des § 7a			

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Absetzungen und Sonderabschreibungen bei
nachträglicher Änderung der Anschaffungs- und
Herstellungskosten**

	Anm.		Anm.
I. Anwendungsbereich des Abs. 1	20		
II. Absetzungen und Sonderabschreibungen bei nachträglichen Herstellungskosten (Abs. 1 Satz 1)			
1. Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1		2. Bemessung der Absetzungen bei nachträglichen Herstellungskosten	26
a) Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen	23	III. Entsprechende Anwendung auf nachträgliche Anschaffungskosten (Abs. 1 Satz 2)	34
b) Aufwendung nachträglicher Herstellungskosten im Begünstigungszeitraum	24	IV. Nachträgliche Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Begünstigungszeitraum (Abs. 1 Satz 3)	35

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen für
Anzahlungen und für Teilerstellungskosten**

	Anm.		Anm.
I. Bedeutung des Abs. 2	41		
II. Anzahlungen auf Anschaffungskosten und Teilerstellungskosten (Abs. 2 Satz 1)		III. AfA-Bemessung nach Anschaffung oder Herstellung (Abs. 2 Satz 2)	50
1. Anzahlungen auf Anschaffungskosten	43	IV. Aufwendungen im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung (Abs. 2 Satz 3)	52
2. Teilerstellungskosten	44	V. Anzahlungszeitpunkt bei Zahlung durch Wechsel oder Scheck (Abs. 2 Sätze 4 und 5)	53
3. Bemessung der Absetzungen bei Anzahlungen und Teilerstellungskosten	46		

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Mindest-AfA bei erhöhten Absetzungen**

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Nur Normal-AfA neben Sonderabschreibungen**

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Kumulationsverbot**

	Anm.		Anm.
I. Mehrere Begünstigungsvorschriften sind anwendbar . . .	80	III. Kumulationsverbot und Wahlrecht	85
II. „Bei einem Wirtschaftsgut“ .	82		

**Erläuterungen zu Abs. 6:
Buchführungsgrenzen 109**

**Erläuterungen zu Abs. 7:
Inanspruchnahme durch mehrere Beteiligte**

	Anm.		Anm.
I. Anteilige Inanspruchnahme bei mehreren Beteiligten (Abs. 7 Satz 1)		b) Voraussetzungen für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen nur bei einzelnen Beteiligten erfüllt	114
1. Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1		2. Anteilige Inanspruchnahme durch die Beteiligten .	116
a) Ein Wirtschaftsgut ist mehreren Beteiligten zuzurechnen	112	II. Einheitliche Inanspruchnahme (Abs. 7 Satz 2)	118

**Erläuterungen zu Abs. 8:
Buchmäßige Nachweise**

	Anm.		Anm.
I. Führung eines besonderen Verzeichnisses (Abs. 8 Satz 1)		3. Rechtsfolgen bei fehlendem Verzeichnis	140
1. Notwendigkeit eines Verzeichnisses	138	II. Aus der Buchführung ersichtliche Angaben (Abs. 8 Satz 2)	141
2. Inhalt des Verzeichnisses	139		

**Erläuterungen zu Abs. 9:
Restwert-AfA nach Sonderabschreibungen**

	Anm.		Anm.
I. Voraussetzungen der Restwertabschreibung	153	AfA nach Restwert und Restnutzungsdauer	
II. Rechtsfolgen bei Gebäuden und Wirtschaftsgütern iSd. § 7 Abs. 5a	155	1. Restwertabschreibung bei Sonderabschreibungen neben linearer AfA	159
III. Rechtsfolgen bei beweglichen Wirtschaftsgütern:		2. Restwertabschreibung bei Sonderabschreibungen neben degressiver AfA . .	160

Allgemeine Erläuterungen zu § 7a

Schrifttum: KRONTHALER, § 7a Abs. 7 EStG und Bruchteilseigentum, DB 1988, 676; BREUNINGER/PRINZ, Sonderabschreibungen für Anzahlungen auf Anschaffungskosten nach dem FördG – aktuelle Entwicklung und Streitpunkte, FR 1993, 350; SÖFFING, Steuerliche Konsequenzen aus der Geltendmachung von Gewährleistungsansprüchen nach Abnahme eines Gebäudes, BB 1995, 2558; STUHRMANN, Anzahlungen auf AK bei Verpfändung eines Kontos oder Abtretung der Kaufpreisforderung, BB 1996, 461; BEST/MERGENER, Anzahlungen und Modernisierungsobjekte nach dem FördG, DStR 1996, 1833; ZITZMANN, Steuervorteile nach dem FördG bei Gebäuden des Privatvermögens ab 1997, DB 1997, 1001; ZITZMANN, Sonderabschreibungen nach § 3 FördG bei nachträglichen HK während eines Begünstigungszeitraums, DB 1998, 952; SCHIRMER, Auswirkungen der Neuregelung der stlichen Teilwertabschreibung und des stlichen Wertaufholungsgebots, StBp. 2000, 161; GRUBE, Katastrophenschäden an privaten Wohngebäuden im Einkommensteuerrecht, DStZ 2000, 469.

Verwaltungsanordnungen: R 45 EStR 2003; H 45 EStH 2003.

I. Grundkonzeption des § 7a

1

§ 7a beinhaltet – wie schon die Überschrift sagt – gemeinsame Einzelregelungen für alle erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen, unabhängig davon, ob sie im EStG oder in Nebengesetzen enthalten sind. Abgesehen von Abs. 1 trifft die Vorschrift keine selbständigen Regeln, sondern regelt ergänzend oder einschränkend die Anwendung anderer materieller Begünstigungsvorschriften. Soweit die jeweilige Begünstigungsvorschrift eine eigene Regelung trifft, geht diese der generellen Regelung in § 7a vor.

§ 7a enthält eine Reihe von Einzelbestimmungen, die nicht in einer systematischen oder inhaltlichen Reihenfolge aneinander gereiht sind, so in Abs. 1 die Behandlung nachträglicher AHK bzw. nachträglicher Minderungen der ursprünglichen AHK, in Abs. 2 die Vornahme von erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen für Anzahlungen oder für Teilerstellungskosten, in den Absätzen 3 und 4 das Verhältnis zur Normal-AfA nach § 7, in Abs. 5 ein Verbot der Mehrfachbegünstigung, in Abs. 6 eine ergänzende Regelung zu § 141 AO, in Abs. 7 die Behandlung mehrerer Beteiligter, in Abs. 8 die Anforderungen an den buchmäßigen Nachweis und in Abs. 9 die Abschreibung des Restwerts nach Ablauf des Begünstigungszeitraums der Begünstigungsvorschrift.

Einstweilen frei.

2

II. Rechtsentwicklung des § 7a

3

§ 7a EStG 1949–1974: Der frühere § 7a (eingefügt durch MRG Nr. 64 v. 22.6.1948, StuZBl. 1948, 123) regelte Sonderabschreibungen für die Ersatzbeschaffung von WG, die durch höhere Gewalt (insbes. Krieg oder behördliche Eingriffe gegen den Willen des Betriebsinhabers) aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden waren und für die Ersatzbeschaffung durch rassistisch Verfolgte. Die Vorschrift war durch Zeitablauf gegenstandslos geworden, da die Begünstigung nur für bis zum 31.12.1958 angeschaffte oder hergestellte WG gewährt wurde.

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Einführung des heutigen § 7a. Erstmalige Anwendung auf nach dem 31.12.1974 angeschaffte

oder hergestellte WG sowie auf nachträgliche Herstellungsarbeiten, die nach dem 31.12.1974 abgeschlossen worden sind (§ 52 Abs. 10 idF EStRG v. 5.8.1974).

Ges. zur Änderung des EStG, KStG u.a. Ges. v. 20.8.1980 (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589): Die allg. Verlustklausel in Abs. 6 aF, die bei WG des Betriebsvermögens die Entstehung oder Erhöhung von Verlusten durch erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen verbot, wurde gestrichen; die nachfolgenden Absätze rückten auf. Die allg. Verlustklausel ist letztmals für das Wj. anzuwenden, das dem Wj. vorangeht, für das § 15a erstmals anzuwenden ist (§ 52 Abs. 22; R 45 Abs. 8 EStR 2003; zur erstmaligen Anwendung des § 15a – bei Seeschiffen möglicherweise erst im Jahr 2000 – vgl. § 15a Anm. 2; s. ferner BMF v. 8.5.1981, StEK EStG § 15a Nr. 2).

Steuerbereinigungsgesetz 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Abs. 4 (nur lineare AfA neben Sonderabschreibungen) wurde auf unbewegliche WG ausgedehnt und ein neuer Abs. 9 eingefügt, der die Restwertabschreibung nach Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen regelt. Die Änderungen sind erstmals für den VZ 1985 anwendbar (§ 52 Abs. 1 idF des StBereinG 1985).

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): In Abs. 1 wurde ein Satz 3 eingefügt, der mit Wirkung ab VZ 1990 (§ 52 Abs. 1 EStG 1990) die Rechtsfolgen einer nachträglichen Minderung der AHK regelt.

Einigungsvertragsgesetz v. 23.9.1990 (BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 654): Im Beitrittsgebiet gilt § 7a ab dem 1.1.1991 (Anl. I Kap. IV Sachgebiet B Abschn. II Nr. 14 Abs. 1 Nr. 1 zum Einigungsvertragsgesetz).

4

III. Bedeutung des § 7a

Zweck von Abschreibungen aus stl. Sicht ist es, den tatsächlichen Wertverlust von WG so auf deren voraussichtliche Nutzungsdauer aufzuteilen, daß die Einkünfte in jedem einzelnen VZ in sachgerechter Höhe gemindert werden (s. § 7 Anm. 9). Seit jeher benutzt aber der Gesetzgeber Abschreibungen auch zu Lenkungs- und Subventionszwecken in Form von erhöhten Abschreibungen und Sonderabschreibungen, die durch sachgerechte Wertverteilung nicht gerechtfertigt werden können. § 7a stellt die rechtstechnische Verknüpfung solcher Subventions- und Lenkungsnormen mit dem EStRecht her. Die Norm enthält gemeinsame Vorschriften für alle erhöhten Abschreibungen und Sonderabschreibungen, indem sie Einzelfragen regelt, die durch das Nebeneinander der verschiedenen Abschreibungsvorschriften entstehen. Damit verzahnt § 7a die Lenkungs- und Subventionsnormen mit den allg. Abschreibungsregeln des EStG. § 7a enthält keine selbständigen Begünstigungen. Gleichgültig ist, ob die Begünstigungsnorm im EStG enthalten ist oder ob es sich um eine sonstige gesetzliche Regelung oder eine Rechtsverordnung handelt (s. R 45 Abs. 1 EStR 2003). Die Norm dient damit der Steuervereinfachung; sie macht zahlreiche gleichartige Sonderregelungen, die ansonsten zu den einzelnen Begünstigungsnormen getroffen werden müssten, überflüssig. Gleichzeitig schafft sie Rechtssicherheit, da auf sie immer dann zurückgegriffen werden kann, wenn die jeweilige Subventions- oder Lenkungsnorm keine – grds. vorrangige – eigenständige Regelung trifft.

IV. Geltungsbereich des § 7a

1. Persönlicher Geltungsbereich

5

§ 7a gilt für alle unbeschr. und beschr. Stpfl., seien es natürliche oder juristische Personen. Für die persönliche Zurechnung der erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen gelten die allg. Grundsätze; s. daher § 7 Anm. 41 ff.

2. Sachlicher Geltungsbereich

6

§ 7a gilt für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen. Unmittelbar kommt § 7a für Einkunftsarten mit Gewinnermittlung zur Anwendung. Im Investitionszulagenrecht gelten § 7a Abs. 2 Sätze 3–5 aufgrund gesetzlicher Verweisung (§ 4 Satz 4 InvZulG 1996; § 2 Abs. 5 Satz 4 InvZulG 1999 und 2005). Ferner ist die degressive AfA des § 7 Abs. 2 gem. § 7a Abs. 8 zu dokumentieren (§ 7 Abs. 2 Satz 3; s. § 7 Anm. 303).

Überschußeinkünfte: Nach dem Wortlaut der Verweisung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 sind bei den Überschusseinkünften nur die Regelungen des § 7a für erhöhte Absetzungen zu beachten (s. § 9 Anm. 600). Läßt eine Subventionsnorm ausnahmsweise Sonderabschreibungen bei den Überschusseinkünften zu (zB § 4 FördG), sind gleichwohl als gebotene Konsequenz auch die Vorschriften des § 7a für Sonderabschreibungen, insbes. also Abs. 4, anzuwenden (glA BLÜMICH/BRANDIS, § 7a Rn. 22). Bei Überschusseinkünften keine Bedeutung haben die speziell auf die Gewinnermittlung zugeschnittenen Abs. 6 und 8.

Anwendungsvorschriften für § 7a: Die Finanznot des Staates hat dazu geführt, daß die Mehrzahl der früheren erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen aufgehoben worden sind oder durch Zeitablauf keine praktische Bedeutung mehr haben.

► *Erhöhte Absetzungen* ermöglichen derzeit

- § 7h (Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen),
- § 7i (Baudenkmäler) und
- § 7 und § 12 Abs. 3 SchutzbauG (Schutzbauten).

Aufgehobene bzw. zeitlich ausgelaufene erhöhte Absetzungen enthielten § 7b (Ein- und Zweifamilienhäuser), § 7c (Mietwohnungen), § 7d (Umweltschutzanlagen), § 7k (Sozialwohnungen), § 82a EStDV (Heiztechnologien), § 82g EStDV (Vorläuferregelung von § 7h), § 82i EStDV (Vorläuferregelung von § 7i) und die §§ 14–15 BerlinFG. Die Kommentierungen zu diesen Vorschriften sind im elektronischen HHR-Archiv (www.hhr.otto-schmidt.de) abgelegt, ausgenommen die Vorschriften des BerlinFG.

► *Sonderabschreibungen* ermöglichen derzeit

- § 7g (Anlagevermögen kleiner und mittlerer Unternehmen) und
- Billigkeitserlasse der Verwaltung bei Katastrophenschäden an privaten Wohngebäuden (s. GRUBE, DSZ 2000, 469).

Aufgehobene bzw. zeitlich ausgelaufene Sonderabschreibungen enthielten § 7f (Anlagevermögen privater Krankenhäuser), § 58 Abs. 1 (Fortführung von Abschreibungen nach DDR-Recht), § 76 EStDV (WG von Land- und Forstwirten), § 81 EStDV (WG im Kohle- und Erzbergbau), § 82d EStDV (Anlagen für Forschung u. Entwicklung), § 82f EStDV (Schiffe und Luftfahrzeuge), § 4 FördG (Investitionen in den neuen Bundesländern) und § 3 ZonenRFG (Investitionen

im Zonenrandgebiet). Die Kommentierungen zu den EStDV-Vorschriften sind im elektronischen HHR-Archiv (www.hhr.otto-schmidt.de) abgelegt.

§ 7a gilt nicht für

- die Bewertungsfreiheit für geringwertige WG gem. § 6 Abs. 2,
- Teilwertabschreibungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2,
- Rücklagen nach § 6b,
- degressive AfA nach § 7 Abs. 2 und 5,
- Absetzungen für Substanzverringerung nach § 7 Abs. 6 und
- Rücklagen nach den §§ 1, 3 AIG.

7

V. Verhältnis des § 7a zu anderen Vorschriften

§ 7a bestimmt selbst nicht, in welchen Fällen erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen vorgenommen werden dürfen. Die Vorschrift regelt mithin nur bestimmte Rechtsfolgen, wenn eine Begünstigungsnorm erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen vorsieht. Hat der Gesetzgeber mit der Begünstigungsnorm eigenständige Rechtsfolgeregelungen getroffen, die von § 7a abweichen, kommen diese Regelungen als *lex specialis* zur Anwendung (s. Anm. 4); die allg. Vorschriften des § 7a werden verdrängt (BFH v. 6.2.1992 – IV R 8/91, BStBl. II 1992, 558, und v. 26.2.2002 – IX R 34/99, BFH/NV 2002, 1139). Daher ist in jedem Fall zu prüfen, ob die konkret anzuwendende Begünstigungsnorm offene oder versteckte Bestimmungen enthält, die von § 7a abweichen.

Beispiele: § 7g Abs. 1 läßt – abweichend von Abs. 4 – degressive AfA neben der Sonderabschreibung zu (s. § 7g Anm. 5 und 33). § 7h und § 7i fördern jede abgeschlossene Baumaßnahme, die von anderen Baumaßnahmen sachlich abgrenzbar ist (s. § 7i Anm. 20; BFH v. 20.8.2002 – IX R 40/97, BStBl. II 2003, 582). Damit kommt der für nachträgliche HK geltende Abs. 1 Satz 1 nicht zur Anwendung, wenn es sich um eine abgrenzbare Baumaßnahme handelt. Stattdessen beginnt ein neuer Begünstigungszeitraum, in dem die erhöhten Absetzungen aus den Kosten der nachträglichen Baumaßnahme geltend gemacht werden können (R 45 Abs. 3 Satz 2 EStR 2003).

8–19 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Absetzungen und Sonderabschreibungen bei nachträglicher Änderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten

20

I. Anwendungsbereich des Abs. 1

Abs. 1 regelt als selbständige Rechtsgrundlage die Höhe der Absetzungen, wenn sich während eines Begünstigungszeitraums (Begriff s. Anm. 24) die ursprünglichen AHK erhöhen oder mindern. Dabei kommt es nicht darauf an, ob ein Stpfl. tatsächlich erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen in Anspruch nimmt. Ausreichend ist, daß der Zeitraum läuft, in dem die Begünstigungen in Anspruch genommen werden können.

Abs. 1 gilt nicht,

- soweit die ursprünglichen AHK außerhalb des Begünstigungszeitraums erhöht oder gemindert werden und soweit die AfA nach Ablauf des Begünstigungszeitraums zu berechnen ist (s. Anm. 26);

- soweit vorrangige Sondervorschriften die Behandlung von nachträglichen AHK regeln;
- soweit Abschreibungsvorschriften nachträgliche AHK selbstständig begünstigen;
- soweit mit den Aufwendungen ein (einheitliches) neues WG oder ein zweites WG hergestellt wird oder soweit es sich um sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen handelt (s. Anm. 24).

Vorrangige Sondervorschriften: Soweit einzelne Sondervorschriften für nachträglich AHK spezielle Regelungen enthalten (zB der frühere § 7b Abs. 3 Satz 2), gehen sie dem Satz 1 vor. Dies gilt vor allem auch, wenn einzelne Abschreibungsvorschriften AHK selbstständig begünstigen (R 45 Abs. 3 Satz 2 EStR 2003). In diesen Fällen wird der Grundsatz der einheitlichen Abschreibung eines WG durchbrochen und die nachträglichen AHK werden wie ein selbständiges WG abgeschrieben.

Beispiele für Sondervorschriften:

- §§ 7b und 7i: Nach beiden Normen können nachträglichen AHK ggf. selbstständig begünstigt werden (s. Anm. 7; Einzelheiten s. § 7i Anm. 20 mit Beispiel).
- § 12 Abs. 3 SchutzBauG läßt den sofortigen Abzug von Aufwendungen als BA oder WK zu, wenn vorhandene Schutzbauten den Anforderungen angepaßt werden.

Der Stpfl. ist aber nicht verpflichtet, von der Möglichkeit der selbständigen erhöhten Absetzung von nachträglichen AHK nach Sondervorschriften Gebrauch zu machen. Verzichtet er auf die Begünstigung, richten sich die Absetzungen nach den allg. Vorschriften, zu denen auch Satz 1 gehört (ZITZMANN, DB 1998, 952).

Beispiel: Im Jahr 01 hat der Stpfl. für 100 000 € ein Gebäude saniert. Die Aufwendungen sind nach § 7i begünstigt. Im Jahr 03 fallen weitere 20 000 € an. Der Stpfl. meint, die nachträglichen Aufwendungen könnten selbstständig abgeschrieben werden. Das FA bestreitet dies.

In den Jahren 03 bis 08 ergeben sich per Saldo keine Unterschiede. Im Jahr 09 kann der Stpfl. nach Ansicht des FA 8 400 € (7 vH der einheitlichen Bemessungsgrundlage von 120 000 €) absetzen. Nach Ansicht des Stpfl. ergeben sich Absetzungen in Höhe von 8 800 € (7 vH von 100 000 € und 9 vH von 20 000 €). Der Stpfl. muß Beweisvorsorge treffen, damit er im ersten Streitjahr 09 die Voraussetzungen für sein Wahlrecht noch belegen kann.

Weiteres Beispiel zum Wahlrecht s. Anm. 26.

Einstweilen frei.

21–22

II. Absetzungen und Sonderabschreibungen bei nachträglichen Herstellungskosten (Abs. 1 Satz 1)

1. Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1

a) Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen

23

Inhaltlich sind diese Begriffe im Gesetz nicht definiert. In der Praxis nimmt der Gesetzgeber regelmäßig die Einstufung als erhöhte Absetzung oder Sonderabschreibung in den Überschriften der Normen oder im Normtext selbst vor. Ggf. muß aus dem Subventionszweck einer Norm (s. Anm. 4; Absetzung über den tatsächlichen Wertverzehr hinaus?) geschlossen werden, daß es sich um eine

erhöhte Absetzung oder eine Sonderabschreibung handelt (vgl. auch STUHRMANN, FR 1982, 321; SÖFFING, FR 1982, 422).

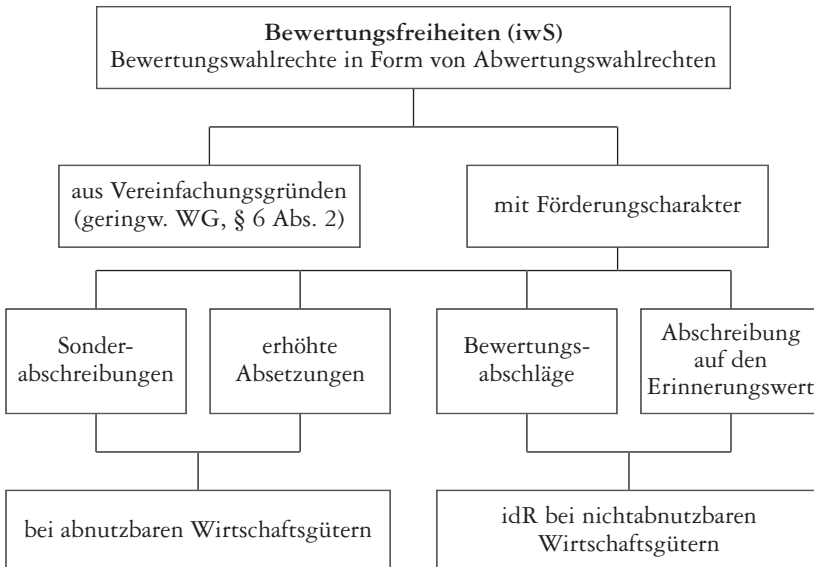
Erhöhte Absetzungen sind – wie sich aus Abs. 3 ergibt – Absetzungen, die *anstelle* der Absetzungen für Abnutzung nach § 7 vorgenommen werden können. Die in § 7 vorgesehenen Absetzungen sind keine erhöhten Absetzungen. Dies gilt auch für die degressive AfA des § 7 Abs. 2 und 5 (BFH v. 24.11.1993 – X R 28/93, BStBl. II 1994, 322; v. 18.6.1996 – IX R 40/95, BStBl. II 1996, 645; v. 26.2.2002 – IX R 42/99, BStBl. II 2002, 472, und v. 25.5.2004 – VIII R 6/01, BFH/NV 2004, 1461).

Sonderabschreibungen sind Absetzungen, die *neben* den Absetzungen für Abnutzung nach § 7 zulässig sind (s. § 7 Anm. 40).

Abgrenzung zu Bewertungsfreiheiten: Die Begriffe erhöhte Absetzung, Sonderabschreibung, Bewertungsfreiheit und Bewertungsabschlag werden nicht einheitlich gebraucht. Gesetzesthechnisch werden idR Sonderabschreibungen als Bewertungsfreiheit bezeichnet (vgl. die amtlichen Normüberschriften von § 7f EStG sowie §§ 81, 82d und 82f EStDV; sog. Bewertungsfreiheiten im engeren Sinne). Im weiteren Sinne verstanden sind erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Bewertungsabschläge und Abschreibungen auf den Erinnerungswert Bewertungsfreiheiten. Ihnen ist gemeinsam, daß dem Stpfl. die Freiheit eingeräumt wird, einen niedrigeren Ansatz auszuweisen, als er sich bei Anwendung des § 6 ergeben würde. Im Gegensatz zu sog. stfreien Rücklagen (s. § 5 Anm. 570) besteht die StVergünstigung in einer Verminderung von Aktivposten unter Bildung von stillen Reserven.

Bewertungsfreiheiten (iwS) sind Bewertungswahlrechte. Da sie sich nicht auf die Methode der Abschreibung bzw. Bewertung beziehen, sondern auf den Wertansatz, liegen Wertansatzwahlrechte vor. Sie lassen eine niedrigere Bewertung, also eine Abwertung zu und gehören daher zu den sog. Abwertungswahlrechten. Bewertungsfreiheiten können aus Vereinfachungsgründen (so § 6 Abs. 2 für gWG) eingeräumt werden, idR haben sie aber Förderungscharakter.

Begriffsschema:



Bewertungsabschläge: Wenn die Bewertungsvergünstigungen nicht (wie bei Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen) auf mehrere Jahre verteilt in Anspruch genommen werden können, wird der Begriff Bewertungsabschlag verwendet. Die StVergünstigung erstreckt sich (im Gegensatz zu Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen) auf nichtabnutzbare WG, auf die keine planmäßigen Abschreibungen vorgenommen werden können (zB Importwarenabschlag nach § 80 EStDV aF) oder auf nichtabnutzbare und abnutzbare WG (zB § 1 Abs. 1 EntwHilfeStG v. 23.12.1963, BGBl. I 1963, 1013; ausgelaufen zum 31.12.1973). Bei Gewährung eines Bewertungsabschlags dürfen die begünstigten WG um einen bestimmten vH-Satz niedriger als zu den AHK angesetzt werden.

b) Aufwendung nachträglicher Herstellungskosten im Begünstigungszeitraum

24

Satz 1 greift ein, wenn im Begünstigungszeitraum nachträgliche HK oder nachträgliche AK (Satz 2; s. Anm. 34) aufgewendet werden.

Der Begriff der nachträglichen Herstellungskosten ist ohne Besonderheiten nach allg. Grundsätzen auszulegen (vgl. BFH v. 18.11.1997 – VIII R 71/96, BFH/NV 1998, 575). Es handelt sich mithin um Aufwendungen, die auf ein WG nach erfolgter Anschaffung oder Herstellung gemacht werden, aber noch den AHK dieses (bestehen bleibenden) WG zuzurechnen sind. Davon abzugrenzen ist die Herstellung (Anschaffung) eines anderen WG, so wenn die Aufwendungen das vorhandene WG so umgestalten, daß stl. ein neues WG entsteht oder daß ein zweites WG hergestellt wird (vgl. hierzu R 43 Abs. 5 EStR 2003 und § 7 Anm. 132, 135 und 394). Zur ebenfalls erforderlichen Abgrenzung zu sofort abzichbaren Erhaltungsaufwendungen bei Baumaßnahmen an Gebäuden s. BMF v. 18.7.2003, BStBl. I 2003, 386, und § 6 Abs. 1 Nr. 1a.

Begünstigungszeitraum: Nach der gesetzlichen Definition in Abs. 1 ist Begünstigungszeitraum derjenige Zeitraum, in dem bei einem WG erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen (Begriffe s. Anm. 23) in Anspruch genommen werden können.

► „In Anspruch genommen werden können“ bedeutet, daß es für den Beginn und Ablauf eines Begünstigungszeitraums nur auf das Vorliegen von Tatbestandsvoraussetzungen, die das begünstigte WG betreffen, ankommt, nicht aber auf Voraussetzungen, die den Stpfl. persönlich ansprechen. Es wird also nur vorausgesetzt, daß der Zeitraum, in dem bei einem WG erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden können, begonnen hat und noch nicht beendet ist. Nachträglicher Eintritt oder Austritt von Stpfl. in Gesellschaften berühren den Lauf des Begünstigungszeitraums eines WG der Gesellschaft nicht. Unerheblich ist ferner, ob der Stpfl. die buchmäßigen Nachweise des Abs. 8 (s. Anm. 140) erbringt oder nicht. Ebenso wenig kommt es darauf an, ob er den Abzug erhöhter Absetzungen oder Sonderabschreibungen wählt oder ob er auf die jeweilige Begünstigung verzichtet.

Hat der Stpfl. die höchstmöglichen Sonderabschreibungen in Anspruch genommen, verkürzt Satz 1 den Lauf des Begünstigungszeitraums nicht (vgl. das Beispiel in Anm. 153). Einen vorzeitigen Ablauf des Begünstigungszeitraums, nachdem Sonderabschreibungen vollständig ausgenutzt wurden, sahen aber einzelne Sondervorschriften (zB § 4 Abs. 3 FördG) vor.

► *Beginn, Ende und Dauer* eines Begünstigungszeitraums bestimmt sich nach den Regelungen der jeweiligen Begünstigungsnorm (vgl. R 45 Abs. 2 Satz 1 EStR

2003). Da alle Begünstigungsnormen die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen als Ganzjahresabsetzungen ausgestaltet haben, umfaßt der Begünstigungszeitraum immer ein ganzes Wj. bzw. Kj. Erstjahr ist das Jahr, in dem die jeweilige Begünstigungsnorm erstmals erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen zuläßt. Der Begünstigungszeitraum endet dann mit Ablauf des Jahres, in dem letztmals erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen abgezogen werden können.

Beispiele:

- §§ 7b und 7i: Der Begünstigungszeitraum von insgesamt 12 Jahren (vor VZ 2004: 10 Jahre) beginnt mit dem Jahr der Anschaffung oder Herstellung (s. § 7i Anm. 20).
- § 7g Abs. 1: Der fünfjährige Begünstigungszeitraum beginnt ebenfalls im Jahr der Anschaffung oder Herstellung.

„Aufwendung“ im Begünstigungszeitraum: Satz 1 verlangt als Voraussetzung für Absetzungen von nachträglichen AHK, daß sie im Begünstigungszeitraum „aufgewendet“ werden und regelt sodann die Absetzungen ab dem Jahr der „Entstehung“. Aus dem Begriff der Aufwendungen ergibt sich, daß der Stpfl. die Kosten selbst getragen haben muß. Soweit der maßgebliche Zeitpunkt der Aufwendung bzw. der Entstehung von nachträgliche AHK innerhalb des Begünstigungszeitraums zu ermitteln ist, ergeben sich aus den beiden Begriffen keine Unterschiede. Einzelheiten zum Wj./Kj., in dem AHK als aufgewendet anzusehen sind, s. daher Anm. 26.

Vorauszahlungen: Sind Vorauszahlungen selbständig begünstigt, läuft für sie ein eigener Begünstigungszeitraum (R 45 Abs. 2 Satz 3 EStR 2003). Werden Sonderabschreibungen bereits auf Vorauszahlungen in voller Höhe ausgenutzt, schließt sich hieran kein zweiter Begünstigungszeitraum für die AHK mehr an (so BFH v. 20.4.2004 – IX R 49/03, BFH/NV 2004, 1035, und IX R 48/03, BFH/NV 2004, 1255 zu § 4 Abs. 3 FördG; s. Anm. 46).

25 Einstweilen frei.

26 2. Bemessung der Absetzungen bei nachträglichen Herstellungskosten

Die Absetzungen für nachträgliche AHK richten sich „vom Jahr der Entstehung“ bis „zum Ende des Begünstigungszeitraums“ nach Satz 1. Die Abschreibungen in früheren Jahren bleiben somit unverändert.

Jahr der Entstehung: HK sind „entstanden“ oder „aufgewendet“ (s. Anm. 24), wenn sie nach den GoB als Aufwand entstanden sind. Es muß sich um Aufwendungen handeln, die bis zum Ende des Wj. durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines WG entstanden sind (s. § 6 Anm. 459). Die FinVerw. hat ihre frühere Ansicht, nach der es für den Beginn der zusätzlichen Absetzungen auf die Fertigstellung der nachträglichen Arbeiten ankam, aufgegeben (s. H 45 Beispiel 1 EStH 2003 mit Aufwendungen, die im Dezember und im Januar des Folgejahres entstanden sind). § 9a EStDV ist also nicht sinngemäß anzuwenden. Diese Betrachtung ist mittlerweile allg. Ansicht, denn sie entspricht dem Gesetzeswortlaut und dem Sinn der Regelung (vgl. BLÜMICH/BRANDIS, § 7a Rn. 33; SCHMIDT/DRENECK XXIV. § 7a Rn. 2: Abzug, sobald die Aufwendungen in das WG „eingegangen“ sind).

Beispiel: Der Stpfl. kann ab dem Jahr 01 100 000 € nach § 7i begünstigt abschreiben. Im Dezember 03 wendet er weitere 20 000 € und im Januar 04 10 000 € auf. Die nachträgliche Baumaßnahmen sind insgesamt eigenständig nach § 7i förderungsfähig, nicht

aber die jeweiligen Baumaßnahmen im Dezember 03 und Januar 04 für sich allein (s. Anm. 7 und § 7i Anm. 20).

Wählt der Stpfl. die gesonderte Absetzung der nachträglichen AHK nach § 7i, greift Satz 1 nicht ein. Die im Jahr 01 aus der Bemessungsgrundlage von 100 000 € begonnenen erhöhten Absetzungen werden unverändert nach § 7i bis ins Jahr 12 fortgeführt. Im Jahr 03 ergibt sich keine Änderung. Ab dem Jahr 04 beginnt ein weiterer Begünstigungszeitraum aus einer Bemessungsgrundlage von 30 000 €, der mit Ablauf des Jahres 15 endet (AfA 04–08: 11 700 € = 9 vH aus 100 000 € und aus 30 000 €). In den Jahren 09–11 können jeweils Absetzungen iHv. 9 700 € (7 vH von 100 000 € zuzüglich 9 vH von 30 000 €) abgezogen werden. Im Jahr 12 werden die ursprünglichen AHK, im Jahr 15 die nachträglichen AHK vollständig abgeschrieben.

Macht der Stpfl. von seinem Wahlrecht keinen Gebrauch, greift Satz 1 (s. Anm. 20). Die Aufwendungen im Dezember 03 erhöhen bereits im VZ 03 die erhöhten Absetzungen. Die AfA im Jahr 03 beträgt somit 10 800 € (9 vH von 120 000 €). In den Jahren 04–08 beträgt die AfA 11 700 € (9 vH von 130 000 €). Die erhöhten Absetzungen ab 09 betragen 9 100 € (7 vH von 130 000). Zum 31.12.12 verbleibt ein Restwert von 6 300 €, der nach § 7i Abs. 1 Satz 8 weiter abzuschreiben ist (hierzu s. § 7i Anm. 33 und § 7h Anm. 20). Im Vergleich der beiden Abschreibungsalternativen führt die Anwendung von Satz 1 zu einem einmaligen Vorteil in Höhe einer AfA von 1 800 € im Jahr 03 (9 vH von 20 000 €). Dem stehen ab dem Jahr 09 Nachteile gegenüber.

Anschaffungskosten entstehen mit der Pflicht des Stpfl., sie zu bezahlen (vgl. BFH v. 10.4.1973 – VIII R 157/72, BStBl. II 1973, 595, und v. 16.4.2002 – IX R 53/98, BFH/NV 2002, 1152). Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Bezahlung kommt es nicht an. Ob Anzahlungen auf AK begünstigt sind, richtet sich nach der einzelnen Begünstigungsvorschrift.

Ende des Begünstigungszeitraums: Der Begünstigungszeitraum endet mit Ablauf des Jahres, in dem letztmals erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen abgezogen werden können. Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums kommt Satz 1 nicht mehr zur Anwendung. Sind nachträgliche AHK während des Begünstigungszeitraums angefallen und wurden Sonderabschreibungen vorgenommen, hat die Restwertabschreibung in den Folgejahren nach Abs. 9 zu erfolgen, es sei denn, Sondervorschriften bestimmen etwas anderes (Einzelheiten s. Anm. 153). Wurden erhöhte Absetzungen vorgenommen, so ist die weitere Abschreibung regelmäßig in der jeweiligen Vorschrift geregelt (zB § 7h Abs. 1 Satz 5; § 7i Abs. 1 Satz 8; vgl. § 7h Anm. 20). Entstehen nachträgliche AHK erstmals nach Ablauf eines Begünstigungszeitraums, gelten für die Berechnung der Absetzungen die allg. Vorschriften (s. § 7 Anm. 132, 135, 394 und Beispiel der Anm. 153).

AfA-Bemessungsgrundlage: Abs. 1 Satz 1 gilt sowohl für die Bemessungsgrundlage von erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen, als auch für die Bemessungsgrundlage der Normal-AfA, selbst wenn der Stpfl. auf die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen verzichtet. Läßt eine Begünstigungsnorm Sonderabschreibungen zu, erhöhen nachträgliche AHK somit auch die nach Abs. 4 vorzunehmende Normal-AfA. Entsprechend (Abs. 1 Satz 3; s. Anm. 35) mindert sich ggf. die Normal-AfA.

► *Die neue Bemessungsgrundlage* für die Absetzungen errechnet sich ab dem Jahr der Entstehung der nachträglichen AHK (s. Anm. 26) aus den ursprünglichen AHK des begünstigten WG zuzüglich der nachträglichen AHK (ggf. abzüglich der nachträglichen Minderungen).

► *Vom Jahr der Entstehung an:* Aus der Formulierung ergibt sich, daß auch die Absetzungen für nachträgliche AHK Ganzjahresabschreibungen sind. Die Absetzungen sind also nicht zeitanteilig vorzunehmen, vielmehr hat immer die ge-

samte Jahresabsetzung zu erfolgen (so auch R 45 Abs. 3 Satz 1 EStR 2003; BLÜMICH/BRANDIS, § 7a Rn. 33; KIRCHHOF/LAMBRECHT V. § 7a Rn. 12; HANDZIK in LBP, § 7a Rn. 23; aA SCHMIDT/DRENSECK XXIV. § 7a Rn. 2, der auch eine zeitanteilige Abschreibung zuläßt).

► *Die Höhe der Abschreibungen* ergibt sich aus der jeweils anzuwendenden Begünstigungsnorm. Beispielsrechnungen s. H 45 EStH und die Beispiele in den Anm. 20, 26 und 153.

27–33 Einstweilen frei.

34 III. Entsprechende Anwendung auf nachträgliche Anschaffungskosten (Abs. 1 Satz 2)

Satz 1, der erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen von nachträglichen HK regelt, gilt entsprechend, wenn AK nachträglich entstehen. Während bei der Anschaffung eines neuen WG unter den Voraussetzungen der jeweiligen Begünstigungsnorm ggf. jeweils ein neuer Begünstigungszeitraum beginnt, können nachträgliche AK auf ein bereits vorhandenes WG – wie nachträgliche HK – erst ab dem Jahr ihres Entstehens (s. Anm. 26) bis zum Ablauf des bereits begonnenen Begünstigungszeitraums berücksichtigt werden. Die Abschreibung der nachträglichen AK während des Begünstigungszeitraums und die Abschreibung eines zum Ende des Begünstigungszeitraums verbleibenden Restwerts erfolgt wie bei nachträglichen HK; Einzelheiten s. daher Anm. 24 und 26.

Der Begriff der nachträglichen AK bestimmt sich nach allg. Grundsätzen (vgl. § 6 Anm. 297, § 7 Anm. 135, 394 und zu Baumaßnahmen an Gebäuden BMF v. 18.7.2003, BStBl. I 2003, 386).

35 IV. Nachträgliche Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Begünstigungszeitraum (Abs. 1 Satz 3)

Abs. 1 Satz 3 regelt nachträgliche Minderungen der ursprünglichen AHK spiegelbildlich zu nachträglichen Erhöhungen (Abs. 1 Sätze 1 und 2). Dies bedeutet, daß nachträgliche Minderungen während eines Begünstigungszeitraums ab dem Jahr der Minderung bis zum Ablauf des Begünstigungszeitraums zu berücksichtigen sind. Erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen können in diesen Jahren nur noch aus den niedrigeren AHK vorgenommen werden. Die höheren Absetzungen früherer Jahre bleiben unberührt.

Nachträgliche Minderung: Die AHK müssen sich nach dem Jahr der Anschaffung oder Herstellung gemindert haben. Eine nachträgliche Minderung liegt somit nicht vor, wenn das mindernde Ereignis stl. auf den Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung zurückwirkt. Dies ist allerdings nach allg. Grundsätzen idR nicht der Fall (BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 unter C II. 1d; FG Düss. v. 17.4.2003, EFG 2003, 1296, rkr.).

► *Zuschüsse:* Eine nachträgliche Minderung der AHK kommt vor allem bei der späteren Gewährung von Zuschüssen in Betracht. AK werden gemindert, wenn die Zahlungsverpflichtung, die zu ihrer Entstehung geführt hat, ganz oder teilweise rückgängig gemacht wird, zB durch einen Preisnachlaß, Wandelung oder Minderung (vgl. BFH v. 26.3.1992 – IV R 74/90, BStBl. II 1993, 96, und SÖRFING, BB 1995, 2558). Hierbei kommt es letztlich nicht auf die zivilrechtliche Be-

zeichnung von Rückzahlungen an. Ausschlaggebend ist vielmehr, ob ein Rückfluß von Geldern aus stl. Sicht maßgeblich durch den Anschaffungsvorgang veranlaßt ist (vgl. BFH v. 26.2.2002 – IX R 20/98, BStBl. II 2002, 796; Provisionsnachlaß des Vermittlers einer Fondbeteiligung mindert AK des Fonderwerbers).

► *Nachträgliche Rückgängigmachung der Minderung:* Der Fall, daß eine Minderung in einem späteren Jahr wieder rückgängig gemacht wird (zB Rückforderung eines Zuschusses), ist genauso zu behandeln, als ob nachträgliche AHK angefallen wären (R 45 Abs. 4 Satz 3 EStR 2003).

Im Begünstigungszeitraum muß die Minderung der AHK erfolgen. Nach Verwaltungsansicht mindern Zuschüsse die AHK im Jahr der Bewilligung des Zuschusses, und zwar unabhängig von der Art der Einkünfteermittlung (R 45 Abs. 4 Sätze 2 und 4 EStR 2003). Danach kommt es bei den Überschubeinkünften und bei der Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschußrechnung nicht auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung von Zuschüssen an (aA bisher hier). Für die Verwaltungsansicht spricht, daß es für den Beginn von Absetzungen bei nachträglichen Erhöhungen der AHK nicht auf den Zahlungszeitpunkt ankommt, sondern darauf, ob die AHK „entstanden“ sind bzw. „aufgewendet“ wurden (s. Anm. 24, 26). Dann ist es konsequent, spiegelbildlich eine Minderung zu berücksichtigen, sobald feststeht, daß der Stpfl. die AHK nicht tragen muß und deshalb letztlich kein Aufwand vorliegt.

Vgl. hierzu FG Köln v. 20.2.2003, EFG 2003, 989, rkr., zur Verrechnung eines Stipendiums mit Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung: WK sind nach der Entscheidung auch dann in Höhe eines Stipendiums zu kürzen, wenn das Stipendium erst im Folgejahr bezahlt wird. Auf den Zuflußzeitpunkt des Stipendiums kommt es nicht an, da zu prüfen ist, ob dem Studenten Aufwendungen entstanden sind. Dies hat der BFH ohne Beanstandung bestätigt (BFH v. 4.11.2003 – VI R 28/03, BFH/NV 2004, 928: „Die Ausführungen des FG zur Höhe der WK lassen keinen Rechtsfehler erkennen“).

Auch bei Baumaßnahmen, die nach §§ 7h und 7i gefördert werden, kommt es nach dem Gesetzeswortlaut (§ 7h Abs. 1 Satz 4 und § 7i Abs. 1 Satz 7), der Abs. 1 Satz 3 vorgeht, nicht auf den Zufluß an, sondern darauf, ob die Aufwendungen des Stpfl. durch Zuschüsse „gedeckt“ sind (s. § 7i Anm. 32).

Rechtsfolge der Minderung: Von der ursprünglichen AfA-Bemessungsgrundlage wird ein Abzug in Höhe der Minderung vorgenommen. Ab dem Jahr der Minderung bis zum Ende des Begünstigungszeitraums bemessen sich erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen und die Normal-AfA nach den geminderten AHK.

Fällt die Minderung der AHK während des Kj. an, so ist keine zeitanteilige Herabsetzung der Abschreibungen für dieses Jahr vorzunehmen, sondern es ist so zu verfahren, als ob die Minderung schon zu Beginn des Jahres eingetreten wäre. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut der Vorschrift („vom Jahr der Minderung an“; ebenso R 45 Abs. 4 Satz 1 EStR 2003; s. auch Anm. 26).

Berechnungsbeispiel s. H 45 Beispiel 3 EStH 2003.

Erläuterungen zu Abs. 2: Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen für Anzahlungen und für Teilerstellungskosten

41

I. Bedeutung des Abs. 2

Abs. 2 besagt, wie erhöhte Absetzungen bzw. Sonderabschreibungen auf Anzahlungen und Teil-HK vorgenommen werden, wenn eine Begünstigungsvorschrift (zB § 4 Abs. 1 Satz 5 FördG) Absetzungen bereits auf Anzahlungen oder Teil-HK erlaubt. Satz 1 regelt die AfA-Bemessung bei solchen Anzahlungen oder Teil-HK, Satz 2 das Verhältnis zu den späteren Abschreibungen des WG. Satz 3 bestimmt den Zahlungszeitpunkt bei Anzahlungen, die Sätze 4 und 5 den Zahlungszeitpunkt bei Hingabe eines Wechsels oder Schecks.

Anzahlungen auf AK und Teil-HK sind nur begünstigt, wenn dies in einer besonderen Abschreibungsvorschrift ausdrücklich vorgesehen ist (vgl. BFH v. 27.6.1995 – IX R 130/90, BStBl. II 1996, 215). Mit dieser Vorverlagerung von Abschreibungen in Abweichung von den allg. Bilanzierungs- und Abschreibungsgrundsätzen will der Gesetzgeber regelmäßig zusätzliche Investitionsanreize schaffen. Derzeit sind alle Begünstigungsnormen, die solche Regelungen enthielten, zeitlich ausgelaufen (vgl. zB § 7d Abs. 5; § 7f Abs. 3; § 81 Abs. 4 EStDV; § 82f EStDV; § 4 Abs. 1 Satz 5 FördG).

42 Einstweilen frei.

II. Anzahlungen auf Anschaffungskosten und Teilerstellungskosten (Abs. 2 Satz 1)

43 1. Anzahlungen auf Anschaffungskosten

Satz 1 regelt die vorgezogene Begünstigung von Anzahlungen auf AK.

Begriff der Anzahlung: Anzahlungen auf AK sind Vorleistungen auf ein zu einem späteren Anschaffungszeitpunkt noch zu vollziehendes Anschaffungsgeschäft. Die Leistungen des Erwerbers müssen in Erfüllung des Anschaffungsgeschäfts erbracht werden, also unmittelbar der Tilgung der Kaufpreisverbindlichkeit dienen. Zahlungen des Erwerbers, die nur „bei Gelegenheit“ eines Anschaffungsgeschäfts erfolgen, durch die aber objektiv eine (teilweise) Tilgung der Kaufpreisverbindlichkeit nicht eintritt und nach den Vorstellungen der Vertragsparteien auch nicht eintreten soll, stellen keine Anzahlungen dar.

BFH v. 4.3.1983 – III R 20/82, BStBl. II 1983, 509; v. 28.6.2002 – IX R 51/01, BStBl. II 2002, 758; v. 14.1.2004 – IX R 33/03, BFH/NV 2004, 582, und v. 24.8.2004 – IX R 28/02, BFH/NV 2005, 49.

Zivilrechtlich muß ein wirksamer Kaufvertrag abgeschlossen worden sein (R 45 Abs. 5 Satz 1 EStR 2003). Handelt ein Vertreter ohne Vertretungsmacht, kommt der Vertrag erst im Zeitpunkt der Genehmigung zustande (ZITZMANN, DB 1997, 1001). Damit sichergestellt ist, daß eine Zahlung zivilrechtlich eine Anzahlung ist, müssen Anzahlungen vertraglich vereinbart werden (vgl. zur Erfüllungswirkung von Vorleistungen PALANDT, 63. Aufl., § 362 Rn. 10; BGH v. 20.9.1985, NJW 1986, 248: Nichtigkeit eines Grundstückskaufvertrags, weil Vorauszahlung nicht beurkundet worden war; BEST/MERGENER, DStR 1996, 1833; BREUNINGER/PRINZ, FR 1993, 350).

Anzahlungen liegen auch vor, wenn Zahlungen in der vollen Höhe des Kaufpreises erfolgen. Unerheblich ist, ob die Anzahlungen verzinst werden (R 45 Abs. 5 Satz 2 EStR 2003). Zur Frage des Abflusses von Zahlungen s. Anm. 52.

Anzahlung „auf Anschaffungskosten“: Stl. muß eine Anschaffung vorliegen. Der Stpfl. muß Erwerber sein, nicht also Bauherr (vgl. OFD Kiel v. 17.5.1995, StEK EStG § 7a Nr. 15). Für die Abgrenzung Anschaffung/Herstellung gelten keine Besonderheiten.

Die Anzahlung muß zur Anschaffung eines begünstigten WG erfolgen. Daran fehlt es, wenn der Kaufvertrag ein nachträgliches Bestimmungsrecht bezüglich des Kaufgegenstands vorsieht („blind pool-Angebote“). In diesen Fällen wird nicht für die Anschaffung des später gelieferten WG angezahlt, sondern eine stl. nicht begünstigte Forderung erworben (FG Berlin v. 19.10.1979, EFG 1980, 301, rkr.). Das gleiche gilt bei Anzahlungen auf eine Kaufoption, sofern nicht in der Zahlung die Annahme eines Angebots liegt (LADEMANN/JEBENS, § 7a Rn. 11). Beim Kauf von Gebäuden ist der Kaufgegenstand auch dann hinreichend bestimmt, wenn sich im Rahmen der noch nicht abgeschlossenen Bauplanung und der Bauausführung noch kleinere Änderungen ergeben (FG Hamb. v. 12.10.2000, EFG 2001, 382, rkr.: Abweichung vom Notarvertrag von ca. 4 vH der vermietbaren Fläche ist unschädlich).

Rückwirkender Wegfall der Begünstigung von Anzahlungen: Im Jahr der Zahlung kann der Stpfl. die Berücksichtigung von Anzahlungen idR dadurch erreichen, daß er den Kaufvertrag über ein begünstigtes WG vorlegt und die Anzahlung belegt. Soweit erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen auf Anzahlungen zulässig sind, schaffen die jeweiligen Begünstigungsnormen aber keinen eigenständigen Fördertatbestand unter diesen leicht zu erfüllenden Voraussetzungen. Vielmehr wird lediglich der Zeitpunkt der stl. Förderung vorverlagert, alle sonstigen Fördervoraussetzungen der jeweiligen Begünstigungsnorm müssen in den Folgejahren nachträglich erfüllt werden. Stellt sich in späteren Jahren heraus, daß dies nicht geschieht, sind auch die Anzahlungen nicht begünstigt. Die FinVerw. ist dann berechtigt, die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen auf Anzahlungen – ggf. rückwirkend (§ 175 AO) – zu versagen. Der geleisteten Anzahlung muß die Anschaffung des WG tatsächlich nachfolgen (zB BFH v. 26.6.2003 – III R 16/01, BStBl. II 2004, 22 zum InvZulG). Das später tatsächlich angeschaffte WG muß mit dem gemäß dem Kaufvertrag angezahlten WG identisch sein. Entspricht das gelieferte WG nicht den vertraglichen Vereinbarungen, ist im Einzelfall zu prüfen, ob ein anderes WG angeschafft wurde. Jedenfalls kleinere Abweichungen sind unschädlich (s.o.).

► *Beispiele:*

- ▷ *Rücktritt vom Kaufvertrag:* Ist das wirtschaftliche Eigentum am WG vor der Rückabwicklung des Kaufvertrags noch nicht übergegangen, sind die StBegünstigungen auf Anzahlungen rückgängig zu machen (so BFH v. 28.6.2002 – IX R 51/01, BStBl. II 2002, 758 für den Fall einer Rückabwicklung eines nach § 4 FördG subventionierten Gebäudekaufs; ggf. aber Abzug der Vorauszahlungen als „verlorene Aufwendungen“; FG Berlin v. 10.10.2002, EFG 2003, 406, rkr.).
- ▷ *Weiterverkauf eines Gebäudes:* Geht das wirtschaftliche Eigentum an einem Grundstück – sei es auch nur für eine logische Sekunde – auf den Erwerber über, so ergibt sich nicht zwangsläufig die Befugnis, Sonderabschreibungen nach § 4 FördG in Anspruch zu nehmen. Die Begünstigung der Anzahlungen entfällt, wenn der Stpfl. das Objekt vor dem Weiterverkauf nicht – wie vom

FördG vorgesehen – zu Zwecken der Einkunftserzielung (Vermietung) verwendet (BFH v. 29.6.2004 – IX R 7/01, BFH/NV 2004, 1408).

- ▷ *Nichtinhalten von Verbleibensvoraussetzungen:* Muß ein WG nach der Begünstigungsnorm eine bestimmte Zeit im BV des Stpfl. verbleiben, entfällt der Abzug von Sonderabschreibungen auf Vorauszahlungen bei vorzeitigem Verkauf (so BFH v. 29.3.2001 – IV R 49/99, BStBl. II 2001, 437 bei Sonderabschreibungen auf Anzahlungen gem. § 82f EStDV und anschließendem Verkauf des Schiffs).
- ▷ *Kaufpreisminderung:* Eine nachträgliche Minderung des Kaufpreises hat idR keine Rückwirkung. Es kommt Abs. 1 Satz 3 zur Anwendung (s. Anm. 35; FG Hamb. v. 12.10.2000, EFG 2001, 382, rkr.; R 45 Abs. 5 Satz 2 EStR 2003; SÖFFING, BB 1995, 2558). Es darf aber insgesamt kein die geminderten AHK übersteigender Betrag abgeschrieben werden (vgl. FG München v. 7.10.2004, EFG 2005, 167, nrkr., BFH Az. IX R 51/04).

Mißbräuchliche Anzahlungen (§ 42 AO): Zweck der Begünstigung von Anzahlungen ist es regelmäßig, den Stpfl. die stl. Vorteile möglichst frühzeitig zukommen zu lassen. Damit soll die Liquidität des Investors verbessert und die Finanzierung der jeweiligen vom Gesetz geförderten Investition erleichtert werden. Weder die jeweils einschlägigen Subventionsnormen noch Abs. 2 enthalten indes Regelungen, für wie viele VZ eine solche Vorverlagerung zulässig sein soll. Die Verwaltung versucht daher seit jeher, die zeitliche Vorverlagerung der stl. Begünstigungen durch extensive Anwendung des Mißbrauchstatbestands einzuschränken.

R 45 Abs. 5 Sätze 4–9 EStR 2003; BMF v. 29.3.1993, BStBl. I 1993, 279 zum FördG; BMF v. 10.12.1997, BStBl. I 1997, 1019, StEK EStG § 7a Nr. 18 zur MaBV; OFD Kiel v. 17.5.1995, StEK EStG § 7a Nr. 15; OFD Münster v. 1.10.1998 und OFD Düss. v. 6.10.1998, StEK EStG § 7a Nr. 92; Erlaß Berlin v. 14.12.1998, StEK FördG Nr. 100; OFD Frankfurt v. 8.7.1999, StEK EStG § 7a Nr. 22; vgl. BEST/MERGENER, DStR, 1996, 1833 [1835].

UE unterlaufen diese weitgehenden Mißbrauchsregelungen idR den vom Gesetzgeber gewünschten Zweck der Begünstigung von Anzahlungen. Allein aus dem Umstand, daß Anzahlungen mehrere Jahre vor einer Investition erfolgen, kann ein Mißbrauch nicht abgeleitet werden (vgl. FISCHER, FR 2004, 526, und BREUNINGER/PRINZ, FR 1993, 350).

► *R 45 Abs. 5 Sätze 6 und 7 EStR 2003* sehen Anzahlungen nicht als willkürlich an, wenn das WG im Folgejahr geliefert wird oder bei Gebäuden Teilzahlungen nach § 3 Abs. 2 MaBV angefordert werden können. In diesen Fällen muß nach dem Richtlinienwortlaut ein Mißbrauch von der FinVerw. nicht näher überprüft werden. Unzulässig ist der Umkehrschluß, daß ein Mißbrauch regelmäßig vorliegt, wenn das WG *nicht* im Folgejahr geliefert wird (BFH v. 16.7.2003 – IX B 60/03, BStBl. II 2003, 945; ZITZMANN, DB 1997, 2001). Ein Mißbrauch muß bei späterer Lieferung nach den allg. Regeln geprüft und belegt werden. Allein der Umstand, daß ein Gebäude am 31.12. des Folgejahres noch nicht fertiggestellt ist, kann einen Mißbrauch von Anzahlungen nicht begründen.

► *R 45 Abs. 5 Satz 8 EStR 2003* bejaht einen Mißbrauch, wenn Vorauszahlungen auf ein Gebäude nicht ratenweise nach § 3 Abs. 2 MaBV erfolgen, sondern eine Sicherheit nach § 7 MaBV gestellt und der volle Kaufpreis vorausgezahlt wird. Diese Ansicht hat der BFH verworfen (BFH v. 14.1.2004 – IX R 33/03, BFH/NV 2004, 582). Die in § 7 MaBV geregelte Vorauszahlung ist zivilrechtlich zulässig und darf von Stpfl. mit stl. Wirkung in Anspruch genommen werden.

2. Teilerstellungskosten

Für den Begriff der Teil-HK gilt der bilanzrechtliche Begriff des § 6. Als Teil-HK sind hiernach alle bis zum Ende eines Wj. bzw. Kj. entstandenen HK anzusehen, wenn das WG erst später fertiggestellt wird (BFH v. 15.11.1985 – III R 110/80, BStBl. II 1986, 367; s. umfassend § 6 Anm. 468). Entscheidend ist, daß die Teil-HK entstanden sind. Auf den Zeitpunkt der Bezahlung kommt es nicht an (R 45 Abs. 6 Satz 2 EStR 2003). Anzahlungen auf Teil-HK sind bereits begrifflich nicht denkbar (BFH v. 10.3.1982 – I R 75/79, BStBl. II 1982, 426). Entstanden sind Teil-HK, wenn für die Herstellung eines WG Güter tatsächlich verbraucht oder Leistungen tatsächlich in Anspruch genommen wurden. Der erreichte Bautenstand ist zum Jahresende zu dokumentieren, damit die Voraussetzungen für die jeweilige Begünstigung ausreichend nachgewiesen werden können.

R 45 Abs. 6 EStR 2003 enthält Vereinfachungsregeln und Beweiserleichterungen. Danach gehört bis zum Jahresende auf einer Baustelle angeliefertes Baumaterial auch dann zu den Teil-HK, wenn es noch nicht verbaut wurde. Zahlungen nach dem Baufortschritt können als Schätzungsgrundlage für entstandene Teil-HK herangezogen werden.

Einstweilen frei.

45

3. Bemessung der Absetzungen bei Anzahlungen und Teilerstellungskosten

46

Die Begünstigung von Anzahlungen auf AK oder Teil-HK führt dazu, daß die jeweiligen erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen einer Begünstigungsnorm zeitlich in einen früheren VZ vorgezogen werden können.

Begünstigungszeitraum: Nach dem Gesetzeswortlaut tritt an die Stelle des Jahres der Anschaffung das Jahr der Anzahlung. Das Jahr der Herstellung wird durch das Jahr der Teilerstellung ersetzt. Dies hat zur Folge, daß mit der Anzahlung/Teilerstellung ein eigener (erster) Begünstigungszeitraum zu laufen beginnt, in dem die vorgezogenen erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen geltend gemacht werden können. Dieser Begünstigungszeitraum endet mit Ablauf des Jahres, das dem Jahr der Anschaffung oder Herstellung (ggf. der nachträglichen Herstellung) vorangeht (R 46 Abs. 2 Satz 3 EStR 2003; zutreffend, da ab dem Jahr der Anschaffung/Herstellung kein Bedarf für eine vorgezogene Begünstigung mehr besteht).

An den (ersten) Begünstigungszeitraum für Anzahlungen oder Teil-HK schließt sich ein (zweiter) Begünstigungszeitraum für die AHK an. In diesem weiteren Begünstigungszeitraum ab dem Jahr der Anschaffung/Herstellung können noch nicht ausgenutzte erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden (R 45 Abs. 2 Satz 4 EStR 2003). Dies gilt nicht, wenn die höchstmöglichen Sonderabschreibungen bereits von Anzahlungen vorgenommen wurden. Dann verbietet Abs. 2 Satz 2 (s. Anm. 50) jegliche weitere erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen, so daß es auch keinen zweiten Begünstigungszeitraum mehr geben kann (so BFH v. 20.4.2004 – IX R 49/03, BFH/NV 2004, 1035, und IX R 48/03, BFH/NV 2004, 1255 zu § 4 Abs. 3 FördG; s. Anm. 24). Zur Restwertabschreibung in diesen Fällen s. Beisp. in Anm. 153 und 155.

Höhe der erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen: An die Stelle der AHK treten die Anzahlungen auf AK bzw. die Teil-HK. Diese Aufwendungen sind somit die Obergrenze für erhöhte Absetzungen oder Sonderab-

schreibungen. In welchem Umfang Absetzungen bis zur Obergrenze zulässig sind, richtet sich nach der jeweiligen Begünstigungsnorm. Normal-AfA kann vor der Anschaffung/Herstellung nicht geltend gemacht werden.

Die Bemessungsgrundlage für erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen aus Anzahlungen wird unter Beachtung der allg. Grundsätze ermittelt. Bei der Anschaffung von Gebäuden ist daher die Aufteilung der Aufwendungen in einen Anteil für Grund und Boden und einen Anteil für das Gebäude notwendig. Es ist weder zulässig, Anzahlungen insgesamt dem Grund und Boden, noch insgesamt dem Gebäude zuzuordnen (R 45 Abs. 5 Satz 3 EStR 2003).

Das Kumulationsverbot des Abs. 5 greift bereits dann ein, wenn erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen auf Anzahlungen oder Teil-HK geltend gemacht wurden. Abs. 5 ist insofern entsprechend anzuwenden (s. Anm. 82).

Nachträgliche Teil-Herstellungskosten: Sind Teil-HK begünstigt, können nach Verwaltungsansicht erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen regelmäßig auch für nachträgliche Teil-HK in Anspruch genommen werden (vgl. R 45 Abs. 2 Satz 3 EStR 2003). Auch bei nachträglichen Herstellungsarbeiten kann der Stpfl. also vor der Fertigstellung mit Absetzungen beginnen.

Nachträgliche Anschaffungskosten: Zahlt der Stpfl. nachträgliche AK, so sind die Aufwendungen idR entstanden, mit der Folge, daß erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 34 und 26) zu erfolgen haben (SCHMIDT/DRESECK XXIV. § 7a Rn. 3). Die Frage der Begünstigung von Anzahlungen auf nachträgliche AK hat daher keine praktische Bedeutung.

47–49 Einstweilen frei.

50 **III. AfA-Bemessung nach Anschaffung oder Herstellung** (Abs. 2 Satz 2)

Zwar sind zwei Begünstigungszeiträume möglich, jedoch wird eine Doppelförderung durch Satz 2 ausgeschlossen. Nach Anschaffung oder Herstellung sind die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen „nur zulässig, soweit sie nicht bereits für Anzahlungen auf AK oder (Teil-)HK in Anspruch genommen worden sind.“

Der Stpfl. kann beliebig wählen, ob er die Abschreibungsvergünstigungen nur auf die Anzahlungen/Teil-HK oder nur auf die AHK vornimmt oder ob er sie auf beide Möglichkeiten verteilt (s. Anm. 46 mwN). Oberste Bemessungsgrundlage sind immer die endgültigen AHK.

51 Einstweilen frei.

52 **IV. Aufwendungen im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung** (Abs. 2 Satz 3)

Die Sätze 3–5 regeln den – insbes. bei Zahlungen am Jahresende – maßgeblichen Zeitpunkt, in dem Anzahlungen als aufgewendet gelten. Satz 3 stellt den Grundsatz auf, daß auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung abzustellen ist. Die Sätze 4 und 5 bestimmen diesen Zeitpunkt bei Wechsel- oder Scheckzahlungen.

Zeitpunkt der „tatsächlichen“ Zahlung: Wie bei § 11 Abs. 2 Satz 1 ist maßgeblich, wann der Stpfl. seine Leistungshandlung erbracht und seine wirtschaftliche Verfügungsmacht verloren hat. Auf den Zugang beim Zahlungsempfänger (Zahlungserfolg) kommt es für die Bestimmung des Abflußzeitpunkts nicht an (BFH v. 24.8.2004 – IX R 28/02, BFH/NV 2005, 49). Bei einer Banküberweisung ist damit der Zeitpunkt entscheidend, an dem der Schuldner seiner Bank den Überweisungsauftrag erteilt, soweit die Ausführung gesichert ist (BFH v. 22.5.1987 – III R 47/82, BStBl. II 1987, 673, und v. 2.8.1988 – VIII R 18/80, BFH/NV 1989, 307).

Bei Zahlungen auf ein Treuhand- oder Notaranderkonto liegen regelmäßig keine wirksamen Anzahlungen vor, da der Geldbetrag noch nicht in den Verfügungsbereich des Empfängers transferiert worden ist (BFH v. 24.8.2004 – IX R 28/02, BFH/NV 2005, 49 unter 3.; FG Ba.-Württ. v. 1.2.1996, EFG 1996, 557, rkr.; R 45 Abs. 5 Satz 10 EStR 2003). Zu einem anderem Ergebnis kommt das Nds. FG v. 19.7.2000 (EFG 2000, 1193, rkr.) für einen Sonderfall, in dem atypischerweise im Notarvertrag vereinbart war, daß der Käufer mit der Zahlung auf das Notaranderkonto seine zivilrechtliche Zahlungspflicht erfüllt.

Überweisung „zu treuen Händen“ liegt vor, wenn der Kaufpreis auf ein Konto des Verkäufers überwiesen wird, dieser über die Mittel aber erst verfügen darf, wenn er alle vereinbarten Sicherheiten (zB Bürgschaft nach § 7 MaBV; Rangbestätigung für Grundpfandrechte) erbracht hat. In solchen Fällen stehen die Geldmittel dem Empfänger noch nicht frei zur Verfügung. Entscheidend ist aber nur, daß die Vermögensminderung beim Zahlenden eingetreten ist. Diese Voraussetzung ist gegeben, da eine Rückforderung nur möglich ist, wenn der Empfänger die Bedingungen nicht erfüllt. Die Überweisung zu treuen Händen ist daher als Anzahlung im Zeitpunkt des Überweisungsauftrags anzusehen. Sie ist nicht vergleichbar mit einer Überweisung auf ein Notaranderkonto (BFH v. 24.8.2004 – IX R 28/02, BFH/NV 2005, 49).

Bei Zahlung auf ein Sperrkonto unterscheidet die Verwaltung danach, in wessen Interesse das Konto eingerichtet wurde. Dient das Sperrkonto der Sicherung des Zahlenden, ist hiernach regelmäßig eine Anzahlung zu verneinen (vgl. R 45 Abs. 5 Sätze 10–13 EStR 2003; BMF v. 27.12.1995, BStBl. I 1995, 809). Die Verwaltungsanweisungen sind überholt, soweit sie der Rspr. zur Überweisung „zu treuen Händen“ widersprechen. In anderen Fällen ist uE jeweils eine Einzelfallprüfung erforderlich, ob ein Abfluß vorliegt (vgl. BFH v. 22.5.1987 – III R 47/82, BStBl. II 1987, 673; Zurückverweisung an das FG zur weiteren Prüfung; BFH v. 2.8.1988 – VIII R 18/80, BFH/NV 1989, 307; Abfluß bejaht, da der Empfänger und der Zahlende nur gemeinsam über das Sperrkonto verfügen konnten; s. auch STUHRMANN, BB 1996, 461).

Bei Zahlung im „Ein-Banken-Modell“ ist die Bank des Anzahlenden gleichzeitig Bank des Zahlungsempfängers. Diese Doppelfunktion darf nicht dazu genutzt werden, daß eine Anzahlung im wirtschaftlichen Ergebnis der Vertragspakete (§ 42 AO) wieder an den Zahlenden zurückgelangt (zB durch Sicherung des Erwerbers mittels Rückverpfändung seiner eigenen Anzahlung). Der Anzahlungskredit des Erwerbers muß deshalb mittelbar mit einer Bürgschaft der Bank abgesichert werden (Einzelheiten s. FinSen. Berlin v. 12.11.1996, DStR 1996, 1894, und OFD Frankfurt v. 23.9.1998, FR 1999, 43).

53 V. Anzahlungszeitpunkt bei Zahlung durch Wechsel oder Scheck (Abs. 2 Sätze 4 und 5)

Die Sätze 4 und 5 enthalten Sonderregelungen, soweit Anzahlungen durch Wechsel oder Scheck erfolgen. Abweichend vom Grundsatz des Satzes 3 sind die Anzahlungen nicht bereits im Zeitpunkt der „tatsächlichen Zahlung“ (= Abflußzeitpunkt; s. Anm. 52) aufgewendet, sondern erst später, wenn dem Lieferanten (Verkäufer) das Geld tatsächlich zufließt.

Zweck der Sonderregelungen: Gemäß den zu § 11 entwickelten Prinzipien ist mit der Übergabe eines Schecks eine Zahlung grds. erfolgt (vgl. BFH v. 20.3.2001 – IX R 97/97, BStBl. II 2001, 482). Auch die Hingabe eines Wechsels hat die Rspr. vor Inkrafttreten des § 7a ggf. als Anzahlung genügen lassen (vgl. BFH v. 17.1.1973 – I R 17/70, BStBl. II 1973, 487 und § 11 Anm. 46). Da es sich bei Wechsel und Scheckzahlungen wirtschaftlich um Kreditgewährungen handelt, hat der Gesetzgeber eine mißbräuchliche Ausnutzung dieser Rechtslage – insbes. bei Zahlungen am Jahresende oder kurz vor einem für die jeweilige Begünstigung geltendem Stichtag – befürchtet. So wäre es zB möglich gewesen, mit Scheck und Wechselzahlungen strechtlich eine Anzahlung zu bewirken, ohne daß der Käufer wirtschaftlich im Zahlungszeitpunkt Geldmittel aufwendet bzw. der Lieferant (Verkäufer) Geldmittel erhalten hat. Um dies zu verhindern, bestimmen die Sätze 4 und 5, daß bei Scheck- und Wechselzahlungen eine Anzahlung erst vorliegt, wenn dem Lieferanten Geld tatsächlich zufließt. Die Auslegung der Sätze 4 und 5 hat sich am Zweck der Mißbrauchsbekämpfung zu orientieren.

Diskontierung eines Wechsels ist der Ankauf eines noch nicht fälligen Wechsels durch eine Bank (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 Kreditwesengesetz). Die diskontierende Bank schreibt dem Lieferanten (Verkäufer) des WG die Wechselsumme unter Abzug von Zwischenzinsen, Unkosten und Provisionen gut. Strechtlich unerheblich ist, daß die Deutsche Bundesbank selbst infolge der Abgabe von Kompetenzen an die Europäische Zentralbank keine Wechsel und Schecks mehr ankauft (§ 19 Nr. 4 BBankG: Schecks und Wechsel werden nur noch zum Einzug übernommen) und deshalb auch keinen Diskontsatz im herkömmlichen Sinne mehr festlegt. Die Geschäftsbanken wickeln Diskontgeschäfte nunmehr aufgrund eines „Basiszinssatzes“ ab.

Zufluß beim Lieferanten: Die Diskontierung eines Wechsels muß zu einem Zufluß beim Lieferanten, dh. beim Verkäufer des begünstigten WG, führen. Nutzt ein Käufer einen Wechsel dazu, ihn zu seinen eigenen Gunsten zu diskontieren und bezahlt er mit den dadurch erlangten Mitteln den Kaufpreis, liegt beim Lieferanten kein Zufluß durch die Diskontierung, sondern erst durch die spätere Zahlung vor (BFH v. 14.6.1985 – III R 22/82, BStBl. II 1985, 528).

Tatsächlicher Zufluß durch Diskontierung eines Wechsels liegt vor, wenn der Diskonterlös dem Lieferanten des begünstigten WG gleichsam wie Bargeld zur freien Verfügung steht. Sicherungsrechte der diskontierenden Bank können daher dem stl. Zufluß trotz Gutschrift des Diskontbetrags auf einem Konto des Lieferanten entgegen stehen. Dies ist zB der Fall, wenn der Diskonterlös bis zur Einlösung des Wechsels auf einem Festgeldkonto angelegt werden muß und eine anderweitige Verwendung ausgeschlossen ist (BFH v. 30.10.1986 – III R 56/86, BStBl. II 1987, 137).

Rückfluß des Diskontbetrags: Eine Anzahlung liegt grds. nur vor, wenn sie in Erfüllung des Anschaffungsgeschäfts erfolgt (s. Anm. 43). An dieser Vorausset-

zung fehlt es, wenn der Lieferant eines WG den diskontierten Betrag an den Käufer zurückgibt und der Kaufpreis somit nicht durch die Wechselhingabe, sondern später auf anderem Wege beglichen wird. Zahlungen eines Käufers, die nur „bei Gelegenheit“ eines Anschaffungsgeschäfts erfolgen, durch die aber objektiv eine (zumindest teilweise) Tilgung der Kaufpreisschuld nicht eintritt, sind keine Anzahlungen.

► *Wechseldiskontierung ohne „wirtschaftlichen Wert“*: Schließen der Lieferant und der Käufer eines WG ein Bündel von Verträgen mit dem Ergebnis, daß der Lieferant zwar einen Wechsel diskontiert, der Diskonterlös für ihn jedoch keinen wirtschaftlichen Wert hat, liegt keine Anzahlung vor. Wirtschaftliche Wertlosigkeit liegt zB vor, wenn der Diskonterlös letztlich zum Käufer zurückfließt, dieser damit den Wechsel einlöst und der Lieferant wegen der vereinbarten Sicherungsabreden praktisch nie auf das Geld zugreifen konnte (BFH v. 28.11.1980 – III R 17/78, BStBl. II 1981, 286).

► *Rückgängigmachung der Diskontierung eines Wechsels*: Diskontiert ein Verkäufer einen Wechsel zunächst bei seiner Bank, macht diese die Diskontierung jedoch unter Belastung seines Kontos vor der Einlösung des Wechsels rückgängig und gibt sodann den Wechsel an den Käufer zurück, liegt ebenfalls keine Anzahlung auf den Kaufpreis durch den Wechsel vor (BFH v. 14.6.1985 – III R 22/82, BStBl. II 1985, 528).

► *Kein Rückfluß* liegt vor, wenn ein Wechsel bei Fälligkeit nicht eingelöst, sondern durch einen weiteren Wechsel ersetzt wird. Eine solche zeitliche Verlängerung des Wechselkredits ist unschädlich, wenn der Käufer letztlich seine Wechselschuld einlöst (FG Berlin v. 5.11.1980, EFG 1981, 359).

Die Diskontierung eines Schecks ist zivilrechtlich möglich, in der Praxis aber selten. IdR wird ein Scheck zur Einlösung und nicht zum Ankauf bei einer Bank eingereicht. Die entsprechende Anwendung der für die Diskontierung von Wechseln geltenden Regelungen macht es aber überflüssig, für stl. Zwecke die zivilrechtliche Unterscheidung zwischen der Diskontierung eines Schecks und der Einlösung zu überprüfen. Der tatsächliche Zufluß erfolgt – wenn der Scheck gedeckt ist – in beiden Fällen an dem Tag, an dem der Geldbetrag dem Verkäufer zur freien Verfügung steht, zumeist also am Tag der Gutschrift auf einem Bankkonto.

Einlösung eines Wechsels oder Schecks: Einlösung bedeutet die Zahlung durch einen aus dem Wechsel oder Scheck Verpflichteten. Da Satz 5 auf den Zufluß abstellt, kommt es bei der zahlungstechnischen Abwicklung der Einlösung eines Schecks nicht auf den genauen zivilrechtlichen Zeitpunkt der Einlösung (zB Tag der Belastung des Kontos des Zahlenden) an. Maßgeblich ist, an welchem Tag das Geld einem Konto des Lieferanten (oder eines Empfangsbevollmächtigten) gutgeschrieben wird und er deshalb die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt hat (BFH v. 21.11.1980 – III R 19/79, BStBl. II 1981, 179). Die Wertstellung durch die Bank ist auch dann maßgeblich, wenn aus technischen Gründen bei der Bank die Verbuchung erst am nächsten Tag erfolgt (FG Rhld.-Pf. v. 13.9.1979, EFG 1980, 95, rkr.).

Einstweilen frei.

54–59

Erläuterungen zu Abs. 3: Mindest-AfA bei erhöhten Absetzungen

Erhöhte Absetzungen treten an die Stelle der gem. § 7 vorzunehmenden AfA. Da Stpfl. ein Wahlrecht bezüglich der Höhe von erhöhten Absetzungen haben (s. zB § 7i Anm. 20), könnten sie anstelle von höheren Absetzungen auch Beträge geltend machen, die unter der Normal-AfA liegen. Zweck des Abs. 3 ist es, Steuervorteile durch solche niedrigen Absetzungen, mit denen die allg. Pflicht zu Abschreibungen (s. § 7 Anm. 93) umgangen würde, zu verhindern.

Tatbestand: Abs. 3 kommt „bei WG, bei denen erhöhte Absetzungen in Anspruch genommen werden“ zur Anwendung, gilt also nicht, wenn Sonderabschreibungen abgezogen werden. Die erhöhten Absetzungen müssen auch tatsächlich in Anspruch genommen werden, dh. es genügt nicht, wenn die Voraussetzungen einer Begünstigungsnorm gegeben sind, der Stpfl. aber keine erhöhten Absetzungen beantragt. Verzichtet ein Stpfl. auf erhöhte Absetzungen, kommt Abs. 3 nicht zur Anwendung und hindert zB nicht, daß der Stpfl. – wenn die Voraussetzungen dafür erfüllt sind – anstelle der erhöhten Absetzungen degressive AfA geltend machen kann.

Rechtsfolgen: Es müssen in jedem Jahr des Begünstigungszeitraums mindestens die Absetzungen in Höhe der Absetzungen nach § 7 Abs. 1 oder 4 berücksichtigt werden.

► *Absetzungen nach § 7 Abs. 1 oder 4:* Die Verweisung schafft keine eigenständige AfA-Vorschrift, dh. es müssen alle Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 und 4 (Rechtsgrundverweisung) vorliegen. Die Mindest-AfA ist daher nur und insoweit vorzunehmen, als eine AfA nach den allg. Voraussetzungen notwendig ist.

► *Absetzungen „in jedem Jahr“:* Die Mindest-AfA ist in jedem VZ innerhalb des Begünstigungszeitraums (Begriff s. Anm. 24) vorzunehmen. Hat sich ein Stpfl. für erhöhte Absetzungen entschieden, unterläßt in einem späteren Jahr aber den Abzug, so kann er die AfA bei den erhöhten Absetzungen der §§ 7h und 7i nicht innerhalb des Begünstigungszeitraums nachholen (s. § 7i Anm. 20 und § 7h Anm. 16). Unterlassene Mindest-AfA verfällt nach der neueren Rspr. des BFH – wenn keine Gewinnermittlung durch Bilanzen erfolgt – idR endgültig (BFH v. 24.10.2001 – X R 153/97, BStBl. II 2002, 75; § 7 Anm. 95, 96).

► *Absetzungen „bei WG“:* Grds. ist ein WG einheitlich abzuschreiben. Die jeweiligen Begünstigungsnormen können zu Ausnahmen führen.

Läßt eine Begünstigungsnorm erhöhte Absetzungen nur aus einem Teil der AHK zu, ist vom restlichen Teil die Mindest-AfA abzuziehen (so zu § 7c BFH v. 26.2.2002 – IX R 42/99, BStBl. II 2002, 472 aE; s. Beisp. in Anm. 82).

Zulässig kann auch der Abzug degressiver Absetzungen aus einem Teil der AHK und erhöhter Absetzungen aus dem anderen Teil der AHK sein. Zur Berechnung der Mindest-AfA in einem solchen Fall s. das Beisp. in Anm. 80.

61–71 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 4: Nur Normal-AfA neben Sonderabschreibungen

Sonderabschreibungen werden zusätzlich zu den „normalen“ Absetzungen des § 7 gewährt. Zweck des Abs. 4 ist es, Vorteile durch die Kumulation von hohen

degressiven Absetzungen und Sonderabschreibungen zu verhindern. Sehen aber Begünstigungsvorschriften – wie zB § 7g Abs. 1 – ausdrücklich vor, daß Sonderabschreibungen und degressive Absetzungen nebeneinander gewährt werden, gehen solche speziellen Regelungen dem Abs. 4 vor (s. Anm. 7, 153 und 160).

Tatbestand: Abs. 4 greift bei WG jeder Art ein, bei denen Sonderabschreibungen tatsächlich in Anspruch genommen werden. Es genügt bereits, wenn Sonderabschreibungen auf Anzahlungen oder Teil-HK geltend gemacht wurden. Für den Restkaufpreis besteht dann kein abtrennbares Abschreibungswahlrecht mehr. Nicht ausreichend ist es dagegen, wenn zwar die Voraussetzungen für Sonderabschreibungen erfüllt sind, der Stpfl. sie aber nicht geltend macht. In diesen Fällen bleibt der Abzug degressiver Absetzungen zulässig. Für erhöhte Absetzungen gilt Abs. 3.

Rechtsfolgen: Der Stpfl. muß die Absetzungen nach § 7 Abs. 1 oder 4 vornehmen. Es besteht eine Abschreibungspflicht. Unterläßt der Stpfl. die Absetzungen, gehen sie nach der neueren BFH-Rspr. – wenn keine Gewinnermittlung durch Bilanzen erfolgt – idR verloren (BFH v. 24.10.2001 – X R 153/97, BStBl. II 2002, 75; § 7 Anm. 95, 96).

► „*Absetzungen nach Abs. 1 oder 4*“: Welche Absetzungsmethode des Abs. 1 zur Anwendung kommt (lineare AfA; Leistungs-AfA; Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung) und in welcher Höhe, bestimmt sich ohne Besonderheiten nach den allg. Grundsätzen des § 7 Abs. 1 oder 4. Bei nachträglichen Änderungen der AHK ist Abs. 1 zu beachten.

► „*Wechsel von der degressiven zur linearen AfA*“: Im Umkehrschluß ergibt sich aus dem Wortlaut des Abs. 4, daß Sonderabschreibungen unzulässig sind, wenn degressive Absetzungen vorgenommen werden. Nach der – bisher auch hier vertretenen – hM im Schrifttum (zB SCHMIDT/DRENECK XXIV. § 7a Rn. 7) gilt ein zeitlich fortdauerndes Abzugsverbot, wenn im Anschaffungs- oder Herstellungsjahr degressive Absetzungen geltend gemacht wurden. Hiernach eröffnet ein zulässiger Übergang zur linearen AfA (§ 7 Abs. 3) nicht die Möglichkeit, in späteren VZ Sonderabschreibungen vorzunehmen. Eine einmal geltend gemachte degressive Absetzung soll nur dann unschädlich sein, wenn die früheren Veranlagungen noch geändert werden können (hierzu s. § 7 Anm. 370). Da der Gesetzeswortlaut auch die Auslegung zuläßt, daß Abs. 4 nur die zeitgleiche Inanspruchnahme von degressiver AfA und Sonderabschreibungen in einem VZ verbietet, hält es der BFH (Beschl. v. 23.4.2003 – I B 11/03, BFH/NV 2003, 1053) dagegen für ernsthaft zweifelhaft, ob diese restriktive Ansicht zutrifft. Bei der derzeit aktuellen Sonderabschreibung des § 7g Abs. 1 ist die Rechtsfrage allerdings bedeutungslos, da eine degressive Abschreibung und Sonderabschreibungen bereits nach dem Gesetzeswortlaut kumulativ zulässig sind.

► „*Wechsel von der linearen AfA zur degressiven AfA*“: Fallen die Voraussetzungen für Sonderabschreibungen rückwirkend weg, entfällt auch das Verbot der degressiven Abschreibung rückwirkend. Der Stpfl. kann im Rahmen der wegen der Rückwirkung erfolgenden Bescheidänderungen sein Abschreibungswahlrecht zwischen degressiver und linearer Abschreibung neu ausüben (BMF v. 4.10.1973, StEK EStDV §§ 75–84 Nr. 92; s. auch § 7 Anm. 377).

Einstweilen frei.

73–79

Erläuterungen zu Abs. 5: Kumulationsverbot

80

I. Mehrere Begünstigungsvorschriften sind anwendbar

Der Geltungsbereich einzelner Begünstigungsvorschriften überschneidet sich teilweise (Beispiel: Ein Baudenkmal, das nach § 7i gefördert wird, liegt in einem Sanierungsgebiet gem. § 7h). Abs. 5 soll Doppelförderungen des gleichen Aufwands verhindern.

Verbot der Mehrfachförderung gleicher Aufwendungen: Das Verbot gleichzeitiger Inanspruchnahme mehrerer Begünstigungsvorschriften regelt das Zusammentreffen erhöhter Absetzungen und Sonderabschreibungen untereinander, nicht dagegen das Zusammentreffen mit anderen Steuervergünstigungen, Investitionszulagen und Zuschüssen aus öffentlichen Kassen. Mehrfachbegünstigungen durch die Kombination von erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen mit solchen anderen Begünstigungen verhindert Abs. 5 nicht. Zu prüfen ist aber regelmäßig, ob die jeweils zur Anwendung kommende weitere Begünstigungsnorm ein eigenständiges Kumulationsverbot enthält (s. BFH v. 14.1.2004 – X R 19/02, BStBl. II 2004, 711). Beispielsweise sind die Sonderabschreibungen des § 7g nicht neben Rücklagen des ZRFG möglich (§ 7g Abs. 2 Nr. 3 iVm. Abs. 3 Satz 3 Nr. 4). Dagegen mindern Investitionszulagen die AHK nicht (§ 9 InvZulG 1999; § 8 InvZulG 2005).

Degressive AfA neben erhöhten Absetzungen: Zulässig ist es, degressive Gebäude-AfA neben erhöhten Absetzungen in Anspruch zu nehmen. Stellt ein Stpfl. ein bautechnisch neues Gebäude her, erhält er aber die dem Ensemblechutz unterliegende Fassade (s. § 7i Anm. 29), läßt der BFH kumulativ degressive AfA des § 7 Abs. 5 und erhöhte Absetzungen nach § 7i zu (BFH v. 25.5.2004 – VIII R 6/01, BFH/NV 2004, 1461; s. Anm. 82). Der Stpfl. kann somit die AHK eines stl. einheitlichen WG aufteilen und zwei sich widersprechenden Absetzungsmethoden zuordnen. UE ist – dem Zweck des Abs. 3 entsprechend – die Mindest-AfA in diesen Fällen nur aus den AHK zu berechnen, aus denen der Stpfl. die erhöhten Absetzungen vornimmt.

Beispiel: Die im VZ 2004 abgeschlossenen Sanierungsmaßnahmen an einem Gebäude sind stl. als Neubau anzusehen. Von den insgesamt 500 000 € für AHK entfallen 20 000 € auf die dem Ensembleschutz unterliegende Fassade. Der Stpfl. macht im VZ 2004 für das Gebäude die degressive AfA des § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3c geltend. Ferner beantragt er für die Fassade erhöhte Absetzungen nach § 7i iHv. 1 800 € (9 vH von 20 000 €). Im VZ 2005 will er wegen hoher Verluste aus einer anderen Einkunftsart die erhöhten Absetzungen nicht ausnutzen und macht keine Absetzungen geltend. Im VZ 2006 gibt er keine Einkommensteuererklärungen ab.

Das FA muß im VZ 2005 von Amts wegen die degressive AfA iHv. 19 200 € (4 vH von 480 000 €) für das Gebäude und eine Mindest-AfA iHv. 400 € (2 vH von 20 000 € nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a) für die Fassade ansetzen. Auch bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen im VZ 2006 ist so zu verfahren. Der Stpfl. kann nicht geltend machen, eine Mindest-AfA von 400 € sei nicht zu berücksichtigen, da die degressive AfA für das Gebäude eine aus den gesamten AHK berechnete Mindest-AfA von 10 000 € (2 vH von 500 000 €) übersteigt.

Eine Nachholung der in den VZ 2005 und 2006 nicht ausgenutzten erhöhten Absetzungen von jeweils 1 400 € ist nicht möglich. Nimmt der Stpfl. in den Folgejahren wieder jeweils die höchsten zulässigen erhöhten Absetzungen in Anspruch (Aufzeichnungspflichten s. Anm. 140), verbleiben somit zum Ende des Begünstigungszeitraums des § 7i AHK, die noch nicht abgesetzt worden sind. Dieser Restwert erhöht im

VZ 2016 die AHK des Gebäudes und ist mit diesen degressiv abzuschreiben (s. § 7i Anm. 33 und § 7h Anm. 20).

Einstweilen frei.

81

II. „Bei einem Wirtschaftsgut“

82

Das Kumulationsverbot gilt nur dann, wenn die Voraussetzungen für erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen nach verschiedenen Vorschriften bei *einem* WG (= gleicher „Abschreibungsgegenstand“) vorliegen (BFH v. 26.2.2002 – IX R 42/99, BStBl. II 2002, 472). Bei mehreren WG kann der Stpfl. für jedes WG frei entscheiden, welche Abschreibungsmethode er wählt. Der Begriff des WG ist identisch mit dem des § 7 (BFH v. 18.11.1997 – VIII R 71/96, BFH/NV 1998, 575); s. daher § 7 Anm. 105 ff.

Beispiel: Der Stpfl. nutzte ein Gebäude teilweise zu eigenen Wohnzwecken und teilweise für eine Arztpraxis, so daß stl. zwei WG vorlagen. Er nahm die erhöhten Absetzungen des § 7b in Anspruch. Der BFH entschied, daß § 7b das ganze Gebäude, mit hin beide WG, förderte. Damit waren zusätzliche erhöhte Absetzungen für die Arztpraxis unzulässig (BFH v. 6.2.1992 – IV R 8/91, BStBl. II 1992, 558).

Werden erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen bereits für Anzahlungen auf AK oder für Teil-HK in Anspruch genommen, steht dies Absetzungen von dem später angeschafften oder hergestellten WG gleich (s. Anm. 46).

Aufteilung der Aufwendungen für ein WG: Einzelne Begünstigungsvorschriften behandeln nachträgliche AHK, die bei einem WG anfallen, als eigenständigen Begünstigungstatbestand. Solche Sonderregelungen gehen dem Abs. 5 vor. Die nachträglichen AHK müssen daher nicht wie die ursprünglichen AHK behandelt werden (R 45 Abs. 7 EStR 2003). Vielmehr können Abschreibungswahlrechte neu ausgeübt werden (Beispiel zu §§ 7h, 7i s. Anm. 7).

Erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen werden in manchen Begünstigungsnormen nur von Teilen der AHK zugelassen. Mehrfach abgelehnt hat der BFH die bisher hier vertretene Ansicht, Abs. 5 sei in solchen Fällen einschränkend auszulegen und vom anderen Teil der AHK könnten erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen nach einer zweiten Begünstigungsnorm abgezogen werden (vgl. auch SCHMIDT/DRENSECK XXIV. § 7a Rn. 8; BLÜMICH/BRANDIS, § 7a Rn. 53).

Beispiele: Die bei AHK von insgesamt 200000 DM aus einem Höchstbetrag von 60000 DM gewährten erhöhten Absetzungen nach § 7c (Herstellung einer Mietwohnung) schließen zusätzliche erhöhte Absetzungen nach § 82a EStDV (Einbau einer bestimmten Heizung) aus (BFH v. 26.2.2002 – IX R 42/99, BStBl. II 2002, 472, und IX R 34/99, BFH/NV 2002, 1139).

Die aus einem Höchstbetrag von 200000 DM errechneten erhöhten Absetzungen des § 7b schließen weitere Sonderabschreibungen aus den übersteigenden AHK nach dem ZRFG aus (BFH v. 6.2.1992 – IV R 8/91, BStBl. II 1992, 558).

Als Folge dieses Aufteilungsverbots für Aufwendungen auf ein WG ist zu prüfen, ob es nicht günstiger ist, auf die erhöhten Absetzungen für das Gesamtobjekt zu verzichten (im ersten Beispiel also auf die erhöhten Absetzungen nach § 7c aus 60000 DM und 2 vH lineare Gebäude-AfA aus 140000 DM) und statt dessen das Gesamtgebäude (ohne Heizung) degressiv gem. § 7 Abs. 5 abzuschreiben und eine daneben zulässige erhöhte Absetzung für den Gebäudeteil Heizung in Anspruch zu nehmen (hierzu s. Beisp. Anm. 80).

Einstweilen frei.

83–84

III. Kumulationsverbot und Wahlrecht

Abs. 5 verbietet, daß bei einem WG gleichzeitig mehrere Abschreibungsvergünstigungen in Anspruch genommen werden.

Aus dem Wortlaut des Verbots folgt ein Wahlrecht, welche Vergünstigungen in Anspruch genommen werden können (s. zB § 7h Anm. 4 zu den erhöhten Absetzungen der §§ 7h und 7i). Das Wahlrecht kann bis zur Rechtskraft der StFestsetzung – ggf. auch im Einspruchsverfahren und einem finanzgerichtlichen Verfahren – ausgeübt werden. Danach ist eine neue Wahl nur noch möglich, wenn die Steuerbescheide früherer VZ noch aus anderen Gründen geändert werden können oder wenn sich die Wahl auf die Höhe der Abschreibungssumme nicht ausgewirkt hat. Da sich die Bestandskraft eines StBescheids nur auf die Höhe der festgesetzten Steuer erstreckt, kann in diesem Fall der Rechtsgrund noch ausgetauscht werden.

86–108 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 6: Buchführungsgrenzen

Abs. 6 ist keine estl. Gewinnermittlungsvorschrift, sondern eine Ergänzung von § 141 Abs. 1 AO (zum früheren Verlustabzugsverbot des Abs. 6 aF s. Anm. 3). Ein Stpfl. soll die Buchführungspflicht für einen Gewerbebetrieb oder einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nicht dadurch vermeiden können, daß er den Gewinn um erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen mindert; zur Feststellung der Buchführungspflicht werden diese wieder hinzugerechnet.

Voraussetzungen einer Abweichung von § 141 AO: Abs. 6 kommt nur im Rahmen der vom Gesetz ausdrücklich zitierten Bestimmungen des § 141 Abs. 1 Nr. 4 und 5 AO zur Anwendung. Diese schreiben vor, daß ein Stpfl. verpflichtet ist, Bücher zu führen, wenn der Gewinn aus einem Gewerbebetrieb oder einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bestimmte Gewinn Grenzen überschreitet. Abs. 6 greift ein, wenn erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen (Begriffe s. Anm. 23) den Gewinn gemindert haben. Gewinnminderungen anderer Art führen dagegen nicht zur Anwendung von Abs. 6.

Rechtsfolgen: Bei der Prüfung, ob die Gewinn Grenzen des § 141 Abs. 1 Nr. 4 und 5 AO überschritten wurden, ist der Gewinn um alle zuvor abgezogenen Sonderabschreibungen zu erhöhen. Erhöhte Absetzungen sind dagegen nicht in voller Höhe, sondern nur insoweit dem Gewinn hinzuzurechnen, als sie die Mindestabsetzungen nach Abs. 3 übersteigen. Diese den Gesetzeswortlaut einschränkende Auslegung vermeidet eine durch den Zweck des Abs. 6 nicht gedeckte und daher gleichheitswidrige Benachteiligung von Stpfl., die erhöhte Absetzungen in Anspruch nehmen, im Vergleich zu Stpfl., die Absetzungen nach § 7 Abs. 1 oder 4 abziehen (glA TRZASKALIK in HHSp., § 141 AO Anm. 20). Ansonsten wird der Tatbestand des § 141 AO durch Abs. 6 nicht beeinflußt.

110–111 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 7: Inanspruchnahme durch mehrere Beteiligte

I. Anteilige Inanspruchnahme bei mehreren Beteiligten (Abs. 7 Satz 1)

1. Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1

a) Ein Wirtschaftsgut ist mehreren Beteiligten zuzurechnen

112

Satz 1 regelt die Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen, wenn ein WG mehreren Beteiligten zuzurechnen ist, aber nur einzelne Beteiligte alle Voraussetzungen für die jeweilige Begünstigungsnorm erfüllen. Beteiligte verlieren ihre Abschreibungsberechtigung nicht deshalb, weil ein anderer Beteiligter die Begünstigungsvoraussetzungen nicht erfüllt. Allerdings können sie die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen nur anteilig und nur einheitlich in Anspruch nehmen.

Zuordnung eines WG: Ob ein einziges WG vorliegt, ist nach allg. Grundsätzen zu beurteilen; s. daher § 7 Anm. 105 ff. und 503 ff. Die Zurechnung von WG auf einen Stpfl. dient der Einkünftezurechnung, also der richtigen Ermittlung der mit dem WG erzielten Einnahmen und Ausgaben. Ein WG ist dem Stpfl. deshalb iSd. Satzes 1 zuzurechnen, wenn er es zur Erzielung von Einkünften verwendet und grds. berechtigt ist, Abschreibungen vorzunehmen (s. § 7 Anm. 41 ff.).

„Mehreren Beteiligten zuzurechnen“ ist ein WG nur dann, wenn es von mehreren Stpfl. zur Einkünfteerzielung verwendet wird. Typischerweise ist dies der Fall, wenn mehrere Stpfl. (zivilrechtliche oder wirtschaftliche) Miteigentümer des WG sind oder es zum Gesamthandsvermögen einer PersGes. gehört. Allein das zivilrechtliche (oder wirtschaftliche) Eigentum ist aber für die Zurechnung von WG nicht genügend. Der einzelne Stpfl. muß es auch zur Einkünfteerzielung mit Gewinnerzielungsabsicht verwenden (glA HANDZIK in LBP, § 7a Rn. 55).

Beispiel: Ein nach § 7i begünstigtes Objekt steht im Eigentum von Ehegatten. Vermieter ist nur der Ehemann, der deshalb allein Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt (s. BFH v. 30.6.1999 – IX R 83/95, BFH/NV 2000, 118). Er kann daher die vom ihm getragenen begünstigten Aufwendungen ohne Begrenzung durch Satz 1 erhöht absetzen. Gleiches gilt, wenn nur die Ehefrau Eigentümerin des Grundstücks ist (vgl. BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778, und § 9 Anm. 750 „Drittaufwand“; im Ergebnis glA BLÜMICH/BRANDIS, § 7a Rn. 59; aA SCHMIDT/DRENECK XXIV. § 7a Rn. 10, der nur auf die zivilrechtlichen Anteile abstellt; s. auch Anm. 114).

Für die Zurechnung unerheblich ist es, ob am WG Bruchteilseigentum oder Gesamthandseigentum besteht und ob es zu einem BV oder zum Privatvermögen gehört. Der klare Gesetzeswortlaut ermöglicht keine hieran anknüpfenden Unterscheidungen (aA KRONTHALER, DB 1988, 676, für Bruchteilseigentum in einem BV).

Personengesellschaften: Zu trennen ist die Frage, ob die Voraussetzungen für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen auf der Ebene der Gesellschaft oder auf der Ebene der Gesellschafter erfüllt sind (hierzu s. Anm. 114), von der Frage, ob die jeweilige Begünstigung von der Gesellschaft oder vom Gesellschafter in Anspruch genommen werden kann.

► **Grundsatz:** Der BFH geht davon aus, daß erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen personenbezogene StBegünstigungen sind. Dies steht einer ein-

heitlichen Betrachtungsweise entgegen (vgl. BFH v. 17.7.2001 – IX R 50/98, BStBl. II 2001, 761). Das Wahlrecht zur Inanspruchnahme der jeweiligen Begünstigung steht daher den Gesellschaftern und nicht der Gesellschaft zu. Die Inanspruchnahme der Absetzungen und die Ermittlung der Höhe des jeden Gesellschafter zustehenden Anteils richtet sich nach Abs. 7 (s. Anm. 116 und 117).

► *Vorrangige Sondervorschriften:* § 1 Abs. 1 Satz 2 FördG und § 1 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 1999 und 2005 bestimmen, daß die PersGes. an die Stelle des Stpfl. tritt. Damit hat der Gesetzgeber den allg. Grundsatz durchbrochen, das geförderte WG ist der Gesellschaft zuzurechnen. In diesen Fällen muß die Gesellschaft das Wahlrecht zur Ausübung der jeweiligen Absetzung einheitlich ausüben (vgl. ZITZMANN, DB 1997, 1001 [1004] zum FördG). Das hierdurch entstandene Abschreibungsvolumen ist nach den allg. Gewinnverteilungsregeln den Gesellschaftern zuzurechnen. Abs. 7 kommt nicht zur Anwendung (BFH v. 27.7.2004 – IX R 20/03, BFH/NV 2004, 1473 zum FördG).

113 Einstweilen frei.

114 **b) Voraussetzungen für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen nur bei einzelnen Beteiligten erfüllt**

Sind die Absetzungsvoraussetzungen erfüllt, die an das WG anknüpfen, kommt dies allen Beteiligten zugute, denen das WG zuzurechnen ist. Trotz gemeinsamer Zurechnung der objektbezogenen Abzugsvoraussetzungen kann aber die Abschreibungsbefugnis unterschiedlich sein, wenn die Begünstigungsnorm weitere personenbezogene Tatbestandsmerkmale enthält, so zB die Eigenschaft als Vertriebener oder Verfolgter im früheren § 7e.

Bei Personengesellschaften kann ein Stpfl. personenbezogene Absetzungsvoraussetzungen selbst erfüllen. Die Begünstigungsnorm kann es aber genügen lassen, wenn die jeweiligen Voraussetzungen durch die Gesellschaft erfüllt werden. In diesen Fällen sind die Tätigkeiten der Gesellschaft dem Stpfl. zuzurechnen.

Werden Gesellschaftsanteile veräußert, kann der Erwerber personenbezogene StBegünstigungen des Erwerbers nicht fortführen. Handlungen der Gesellschaft, die zeitlich vor dem Beitritt zur Gesellschaft liegen, bleiben außer Betracht. In Fällen der Gesamtrechtsnachfolge können die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen des Rechtsvorgängers dagegen fortgeführt werden.

Beispiele:

► *Tätigkeit als Bauherr:* Die Tatbestände des § 7h Abs. 1 Satz 1 und des § 7i Abs. 1 Satz 1 setzen voraus, daß „der Stpfl.“ HK aufwendet, also Bauherr ist. Bei Miteigentum müssen alle Miteigentümer Bauherren sein, um die Voraussetzungen zu erfüllen. Bei PersGes. genügt es, wenn die Gesellschaft die Baumaßnahmen durchführt. Die Bautätigkeit der Gesellschaft wird dann dem Stpfl. zugerechnet.

Erwirbt ein Gesellschafter seinen Gesellschaftsanteil erst nach Abschluß der Baumaßnahmen, kann die bisherige Zurechnung nicht mehr nachträglich geändert werden. Bauherr war und bleibt der Erstgesellschafter mit der Folge, daß die erhöhten Absetzungen vom Neugesellschafter nicht in Anspruch genommen werden können. Dies gilt auch, wenn die Gesellschaftsanteile von den übrigen Erstgesellschaftern erworben werden. Denn die anderen Erstgesellschafter waren während der Bautätigkeit nur in Höhe ihrer damaligen Gesellschaftsanteile Bauherren. Damit können ab dem Ausscheiden eines Erstgesellschafter die

übrigen Gesellschafter nur ihre erhöhten Absetzungen fortführen, während der Neugesellschafter nur die Normal-AfA abziehen kann (BFH v. 17.7.2001 – IX R 50/98, BStBl. II 2001, 760).

► *Bescheinigungen*: Die für erhöhte Absetzungen nach den §§ 7h und 7i nötigen Bescheinigungen sind objektbezogen (s. § 7i Anm. 35). Damit ist es unschädlich, wenn die Bescheinigungen (Verwaltungsakte) nicht für den Stpfl. ausgestellt wurden.

► *Veräußerungsverbot*: Die Sonderabschreibungen des § 82f Abs. 1 EStDV (Bewertungsfreiheit für Handelsschiffe, Luftfahrzeuge u.a., die vor dem 1.1.1999 angeschafft oder hergestellt wurden) sind rückgängig zu machen, wenn das Schiff oder Flugzeug innerhalb von acht Jahren verkauft wird (§ 82f Abs. 3 EStDV). Schädlich kann ein Verkauf durch die Gesellschaft, aber auch ein Verkauf der Gesellschaftsanteile durch den Gesellschafter sein (FG Düss. v. 17.11.1995, EFG 1996, 171, rkr.; FG Bremen v. 18.12.2003, EFG 2004, 504, nrkr., BFH-Az. VIII R 13/04).

► *Zugehörigkeit zu einem BV*: Auch erhöhte Absetzungen nach § 7d (WG, die dem Umweltschutz dienen) wurden nur unter der Bedingung gewährt, daß bestimmte Voraussetzungen mindesten fünf Jahre erfüllt werden. Deshalb war für den veräußernden Gesellschafter die Veräußerung seines Anteils schädlich (BFH v. 13.7.1993 – VIII R 85/91, BStBl. II 1994, 243).

► *Eine Gesamtrechtsnachfolge* mit der Möglichkeit, erhöhte Absetzungen des Vorgängers fortzuführen, liegt auch vor, wenn ein Gesellschafter im Rahmen der Liquidation einer vermögensverwaltenden Gesellschaft das weitgehend aus einem WG (Grundstück) bestehende Gesellschaftsvermögen im Wege der Übertragung von Aktiva und Passiva übernimmt (BFH v. 25.6.2002 – IX R 47/98, BStBl. II 2002, 756 zum BerlinFG).

Einstweilen frei.

115

2. Anteilige Inanspruchnahme durch die Beteiligten

116

Die gesetzliche Regelung ist eine Konsequenz des Grundsatzes, daß ein WG an sich zwingend einheitlich abgeschrieben werden muß (so zB BFH v. 7.8.1986 – IV R 137/83, BStBl. II 1986, 910 für eine bilanzierende PersGes., die vor Inkrafttreten des Abs. 7 Absetzungen nach § 14 BerlinFG in Anspruch nehmen wollte). Folge eines Zwangs zur einheitlichen Abschreibung wäre, daß kein Beteiligter erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen geltend machen kann, wenn nur ein einziger anderer Beteiligter eine Begünstigungsvoraussetzung nicht erfüllt. Dies hat der Gesetzgeber für eine unzumutbare Härte gehalten und vorgesehen, daß die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen nur für den Gesellschafter, der die Voraussetzungen nicht erfüllt, verloren gehen (vgl. BTDrucks. 7/1470, 312). An diesem Begünstigungszweck hat sich die Auslegung der Norm zur Frage der Rechtsfolgen zu orientieren.

Anteilige Abschreibungen: Satz 1 führt zu einer unterschiedlichen Abschreibung ein und desselben WG. Jeder Stpfl. kann erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen nur insoweit in Anspruch nehmen, als er die Voraussetzungen im jeweiligen VZ selbst erfüllt.

Die Stpfl., die die Voraussetzungen für die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen erfüllen, können ihr Wahlrecht ausüben und die erhöhten Absetzungen einheitlich (Satz 2; s. Anm. 118) geltend machen. Nicht begünstigte

Stpfl. können nur die Normal-AfA abziehen (vgl. BFH v. 13.7.1993 – VIII R 85/91, BStBl. II 1994, 243, und v. 17.7.2001 – IX R 50/98, BStBl. II 2001, 760).

Höhe des Anteils: Die Höhe des jeweiligen Anteils eines Stpfl. ist nach den allg. Bestimmungen zu ermitteln, die auch für den Abzug der Normal-AfA gelten. IdR wird daher bei Miteigentümern das Verhältnis der Anteile am gemeinsamen WG ausschlaggebend sein (s. § 7 Anm. 43), während es bei PersGes. auf den Gesellschaftsanteil ankommt. Hiervon sind uE Ausnahmen unter denselben Voraussetzungen zulässig, bei deren Vorliegen auch NormalAfA abweichend verteilt werden kann. Abweichende Vereinbarungen sind daher zu beachten, wenn sie ihren Grund im Gemeinschaftsverhältnis haben und sich nicht als Einkommensverwendung (insb. § 12 Nr. 2) darstellen. Ein sachlicher Grund für eine abweichende Vereinbarung kann insbes. ein von den Anteilen abweichender Finanzierungsbeitrag sein (BFH v. 25.8.1992 – IX R 320/87, BStBl. II 1993, 105, und v. 30.6.1999 – IX R 83/95, BFH/NV 2000, 118; R 164 Abs. 1 Satz 3 EStR 2003). Nach aA soll es dagegen nur auf die vermögensrechtlichen Anteile ankommen (so SCHMIDT/DRENSECK XXIV. § 7a Rn. 10; KIRCHHOF/LAMBRECHT V. § 7a Rn. 35; HANDZIK in LBP, § 7a Rn. 56; im Ergebnis wie hier: BLÜMICH/BRANDIS, § 7a Rn. 59).

UE bestätigt die Rspr. zum Drittaufwand die hier vertretene Ansicht. Hat ein Stpfl. keine Aufwendungen getragen, kann allein seine zivilrechtliche Beteiligung nicht zu WK oder BA führen. Vor allem aber kann ein Stpfl. von seinen Aufwendungen auf ein WG sogar dann AfA abziehen, wenn er zivilrechtlich überhaupt nicht beteiligt ist (s. Beisp. in Anm. 112 mwN). Eine anteilige Beteiligung kann unter vergleichbaren Umständen keine Schlechterstellung herbeiführen. Auch ist es nicht einsichtig, die persönliche Berechtigung zum Abzug von Normal-AfA und erhöhten Absetzungen bzw. Sonderabschreibungen nach unterschiedlichen Kriterien zu beurteilen. Dies ist nicht durch den Gesetzeszweck des Satzes 1 gedeckt.

117 Einstweilen frei.

118 II. Einheitliche Inanspruchnahme (Abs. 7 Satz 2)

Zweck der Vorschrift ist es, das Besteuerungsverfahren zu vereinfachen, indem eine einheitliche Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen vorgeschrieben wird. Alle Stpfl., die abschreibungsberechtigt sind, müssen die Absetzungen gleichermaßen vornehmen. Damit nimmt der Gesetzgeber Nachteile für einzelne Stpfl. in Kauf, da die Wahlrechte pauschal ausgeübt werden müssen, die Interessenlage verschiedener Stpfl. aber unterschiedlich sein kann.

Tatbestandsvoraussetzungen: Abs. 7 Satz 2 greift immer dann ein, wenn ein WG mehreren Stpfl. (= „Beteiligte“) zuzurechnen ist (s. Anm. 112) und auch mehrere Stpfl. alle Voraussetzungen für den Abzug von erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen erfüllen (vgl. Anm. 114). Unerheblich ist, ob *alle oder nur einzelne* am WG Beteiligte die Voraussetzungen einer Begünstigungsnorm erfüllen. Sieht man Satz 2 als von Satz 1 unabhängige Regelung an, ergibt sich dies bereits aus dem Gesetzeswortlaut (so SCHMIDT/DRENSECK XXIV. § 7a Rn. 10). Sieht man Satz 2 als Folgeregelung von Satz 1 an, führt die Auslegung nach dem Sinn und Zweck der Norm zum selben Ergebnis (allg. Ansicht; vgl. BLÜMICH/BRANDIS, § 7a Rn. 58).

Rechtsfolgen: Der Höhe nach können erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen von allen Berechtigten nur einheitlich abgezogen werden. Str. ist, ob ein Wahlrecht zur Inanspruchnahme einer Begünstigung auch dem Grunde nach einheitlich ausgeübt werden muß. UE ist es zulässig, daß ein Berechtigter auf erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen vollständig verzichtet, während andere Berechtigte sie in Anspruch nehmen. Die dadurch auftretenden praktischen Schwierigkeiten sind nicht größer als im Normalfall des Abs. 7 Satz 1, in dem einzelne Stpfl. die Absetzungsvoraussetzungen erfüllen, andere nicht und Satz 1 unterschiedliche Absetzungen vorschreibt. Diese Ansicht entspricht der Rspr. zu § 7b aF (FG Hamb. v. 26.11.1982, EFG 1983, 404, rkr., Abs. 7 damals noch Abs. 8). Nach aA darf die Handhabung zu § 7b nicht verallgemeinert werden. Erfüllen mehrere Stpfl. die Voraussetzungen einer Begünstigungsnorm, so sollen sie dazu verpflichtet sein, ihr Wahlrecht einheitlich auszuüben. Also müssen entweder alle erhöhte Absetzungen bzw. Sonderabschreibungen in Anspruch nehmen oder alle hierauf verzichten (BLÜMICH/BRANDIS, § 7a Rn. 60; SCHMIDT/DRENECK XXIV. § 7a Rn. 10). Der BFH hat die Rechtsfrage bisher ausdrücklich offengelassen (Urt. v. 13.2.1990 – IX R 102/85, BStBl. II 1990, 953).

Zur entsprechenden Anwendung des Satzes 2 bei der Wahl zwischen degressiver und linearer AfA s. § 7 Anm. 44.

Einstweilen frei.

119–137

Erläuterungen zu Abs. 8: Buchmäßige Nachweise

I. Führung eines besonderen Verzeichnisses (Abs. 8 Satz 1)

1. Notwendigkeit eines Verzeichnisses

138

Zweck des besonderen Verzeichnisses ist es, der FinVerw. die Prüfung zu erleichtern, ob erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen zu gewähren sind. Weiterhin soll es mit dem Verzeichnis für die Stpfl. einfacher gemacht werden, die formalen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der stl. Begünstigungen zu erfüllen. Im Gegensatz zur Rechtslage vor Inkrafttreten des Abs. 8 ist es nicht mehr erforderlich, daß ein Stpfl. Bücher führt und die Buchführung ordnungsgemäß ist (BFH v. 9.8.1984 – IV R 151/81, BStBl. II 1985, 47; Abs. 8 damals noch Abs. 9).

Wirtschaftsgüter, die zu einem Betriebsvermögen gehören: Das WG muß notwendiges oder gewillkürtes (Sonder-)BV sein. Ein besonderes Verzeichnis muß somit nur bei den Einkunftsarten mit Gewinnermittlung (§ 2 Abs. 2 Nr. 1) geführt werden. Bei den Überschußeinkünften, insbes. also bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, ist es nicht erforderlich. Ermittelt der Stpfl. den Gewinn durch Einnahme-Überschußrechnung ist ein Verzeichnis unverzichtbar, bei buchführenden Stpfl. kann es ggf. durch die Buchführung ersetzt werden (hierzu s. Anm. 141).

Abs. 8 erwähnt nicht ausdrücklich, ob ein Verzeichnis auch dann zu führen ist, wenn erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen bereits von Anzahlungen oder Teil-HK vorgenommen werden. UE ist in diesen Fällen ein Verzeichnis notwendig, da der weite Gesetzeswortlaut eine solche Auslegung nahelegt und das Ergebnis dem Gesetzeszweck entspricht. Zudem können weitere erhöhte

Absetzungen oder Sonderabschreibungen in einem für spätere VZ nötigen Verzeichnis nur dann richtig dargestellt werden, wenn Absetzungen auf Anzahlungen oder Teil-HK berücksichtigt werden (glA KIRCHHOF/LAMBRECHT V. § 7a Rn. 40; BLÜMICH/STUHRMANN, § 7a Rn. 65; aA bisher hier).

Zeitpunkt der Erstellung eines Verzeichnisses: Das besondere Verzeichnis muß nicht zeitnah erstellt werden. Es genügt, wenn es im Zeitpunkt der Geltendmachung der erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen beim FA vorgelegt wird (BFH v. 9.8.1984 – IV R 151/81, BStBl. II 1985, 47; H 45 EStH 2003 unter „Verzeichnis“). Damit kann das Verzeichnis im Einspruchsverfahren oder einem finanzgerichtlichen Verfahren nachgereicht werden. Ebenso sind Fehlerkorrekturen und Ergänzungen nachträglich bis zur Unanfechtbarkeit des Steuerbescheids möglich. UE gilt dies auch, wenn Abs. 8 über die Verweisung des § 7 Abs. 2 Satz 3 „entsprechend“ zur Anwendung kommt. Solange ein Stpfl. noch berechtigt ist, die degressive AfA zu wählen (s. § 7 Anm. 285), kann er ein besonderes Verzeichnis erstmalig vorlegen (zweifelnd BLÜMICH/BRANDIS, § 7a Rn. 66).

139 2. Inhalt des Verzeichnisses

Aufzuzeichnen sind (ohne daß die nähere formale Ausgestaltung des Verzeichnisses vorgeschrieben wird):

- *die Bezeichnung des WG*, von dem Absetzungen vorgenommen werden;
- *der Tag der Anschaffung oder Herstellung*: Diese Angabe wird aus der Buchführung idR nicht ersichtlich sein (s. Anm. 141);
- *die Anschaffungs- oder Herstellungskosten*: Hierzu zählen auch die nachträglichen HK. Sind nachträgliche HK nach den §§ 7h und 7i selbständig begünstigt (s. Beisp. in Anm. 7; § 7i Anm. 20), werden sie materiell-rechtlich als eigener Absetzungsgegenstand behandelt. In diesen Fällen sind getrennte Aufzeichnungen für die Absetzungen vom Gebäude und den jeweiligen Baumaßnahmen nötig, da unterschiedliche Begünstigungszeiträume und Absetzungen zu überwachen sind;
- *die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer*: Hierzu s. § 7 Anm. 170 ff.;
- *die Höhe der jährlichen Absetzungen*, also der AfA, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen.

Laufende Aufzeichnung bedeutet, daß die maßgeblichen Sachverhalte in ihrer zeitlichen Reihenfolge zu erfassen sind (BFH v. 9.8.1984 – IV R 151/81, BStBl. II 1985, 47). Insbes. muß ersichtlich sein, in welcher Höhe in den jeweiligen VZ Absetzungen vorgenommen wurden. Das Verzeichnis ist daher jährlich fortzuführen.

Besonderes Verzeichnis ist ein Verzeichnis, das neben der Buchführung bzw. einer Einnahme-Überschußrechnung – mithin zusätzlich – geführt wird.

140 3. Rechtsfolgen bei fehlendem Verzeichnis

Die Führung des Verzeichnisses ist materiell-rechtliche Anspruchsvoraussetzung für den Abzug von erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen. Fehlt das Verzeichnis, sind die StBegünstigungen zu versagen, es sei denn Satz 2 (s. Anm. 141) greift ein. In einem früheren VZ gewährte Absetzungen fallen nicht rückwirkend weg, wenn das Verzeichnis später nicht fortgeführt wird. Die erhöhten Absetzungen sind nur in dem VZ zu versagen, in dem das Verzeichnis nicht vorgelegt wird. Legt ein Stpfl. in einem späteren VZ wieder ein Verzeich-

nis vor, können erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen wieder gewährt werden (allg. Ansicht; SCHMIDT/DRENECK XXIV. § 7a Rn. 11; BLÜMICH/BRANDIS, § 7a Rn. 65; KIRCHHOF/LAMBRECHT V. § 7a Rn. 40).

Beispiel: Zum Sachverhalt im einzelnen s. das Beisp. in Anm. 80, in dem der Stpfl. im VZ 2006 keine StErklärungen abgab und geschätzt wurde. Das Gebäude gehört zu einem Betriebsvermögen.

Im VZ 2006 sind bei der Schätzung erhöhte Absetzungen nach § 7i nicht nur wegen des fehlenden Antrags, sondern auch wegen des fehlenden besonderen Verzeichnisses nicht zu berücksichtigen. Legt der Stpfl. im VZ 2007 und später wieder ein Verzeichnis vor, stehen ihm auch wieder die erhöhten Absetzungen zu. Inhaltlich muß er im Verzeichnis für das Jahr 2006 die Mindest-AfA angeben, da diese AfA bei der Schätzung zu berücksichtigen war.

Variante: Der Stpfl. will im VZ 2006 die Folgen der Schätzung seiner Einnahmen durch möglichst hohe AfA ausgleichen. Er legt keine Gewinnermittlung, aber ein besonderes Verzeichnis über die erhöhten Absetzungen vor. Als Folge sind von den geschätzten Einnahmen die erhöhten Absetzungen abzuziehen.

Fehlerhaftes Verzeichnis: Fehlen einzelne gesetzlich vorgeschriebene Angaben, liegt kein Verzeichnis iSd. des Abs. 8 vor. Der Stpfl. muß die fehlenden Angaben ergänzen (s. Anm. 138), oder die erhöhten Absetzungen bzw. Sonderabschreibungen sind zu versagen. Dies gilt nicht, wenn der Stpfl. ein vollständiges Verzeichnis vorgelegt hat, aber str. ist, ob seine Angaben inhaltlich zutreffend sind. In solchen Fällen scheidet der Abzug erhöhter Absetzungen oder Sonderabschreibungen nicht an der äußeren Form des Verzeichnisses.

Beispiel: Der Stpfl. gibt im Verzeichnis nach § 7i begünstigte AHK iHv. 1 Mio € an. Das FA meint, nur Aufwendungen in Höhe 500 000 € seien begünstigt. Das FG schließt sich in einem Urteil der Ansicht des FA an.

Die erhöhten Absetzungen sind aus dem Betrag von 500 000 € zu gewähren. Sie können nicht vollständig mit der Begründung versagt werden, daß das Verzeichnis inhaltlich falsch sei und nach Schluß der mündlichen Verhandlung beim FG ein berichtigtes Verzeichnis nicht mehr nachgereicht werden kann.

II. Aus der Buchführung ersichtliche Angaben (Abs. 8 Satz 2)

141

Sind die nach Satz 1 erforderlichen Angaben (s. Anm. 139) aus der Buchführung ersichtlich, so braucht ein gesondertes Verzeichnis nicht geführt zu werden. An dem Erfordernis der „Ersichtlichkeit“ kann es allerdings fehlen, wenn die Angaben nur versteckt in verschiedenen Konten enthalten sind. Auch müssen aus der Buchführung alle Angaben, insbes. der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und die Höhe der jährlichen Absetzungen ersichtlich sein. Ggf. müssen diese Angaben zusätzlich in die Buchführung (zB in ein Bestandsverzeichnis nach R 31 Abs. 5 EStR 2003) aufgenommen werden. Für die Praxis dürfte es daher regelmäßig zweckmäßig sein, ein besonderes Verzeichnis zu führen bzw. ein solches Verzeichnis nachträglich herzustellen (s. Anm. 138), falls zB im Rahmen einer Betriebsprüfung die Buchführung für nicht ausreichend gehalten wird.

Einstweilen frei.

142–152

Erläuterungen zu Abs. 9: Restwert-AfA nach Sonderabschreibungen

153

I. Voraussetzungen der Restwertabschreibung

Abs. 9 greift nur ein, wenn der Stpfl. Sonderabschreibungen tatsächlich in Anspruch genommen hat; teilweise Inanspruchnahme genügt. Für erhöhte Absetzungen gilt Abs. 9 nicht. Die Restwertabschreibung bei erhöhten Absetzungen wird regelmäßig in den jeweiligen Vorschriften gesondert geregelt (zB § 7h Abs. 1 Satz 5; § 7i Abs. 1 Satz 8; vgl. § 7h Anm. 20).

„Nach Ablauf“ des Begünstigungszeitraums: Abs. 9 regelt die AfA für die Wj. bzw. Kj., die unmittelbar an das letzte Jahr des Begünstigungszeitraums anschließen. Der Begünstigungszeitraum endet immer mit dem Ablauf eines Wj. bzw. Kj., da Sonderabschreibungen unabhängig vom Monat des Beginns der Normal-AfA als Ganzjahres-AfA ausgelegt sind.

Begünstigungszeitraum sind die Wj. oder Kj., in denen nach der jeweiligen Begünstigungsvorschrift Sonderabschreibungen längstens in Anspruch genommen werden dürfen (zum Begriff s. die Legaldefinition in Abs. 1; vgl. Anm. 24). Hat ein Stpfl. die höchstmöglichen Sonderabschreibungen bereits vor Ablauf des Begünstigungszeitraums vollständig in Anspruch genommen, verkürzt Abs. 9 den Begünstigungszeitraum nicht.

Beispiel: Ein Stpfl. macht für ein bewegliches WG (AHK 50 000 €; Nutzungsdauer 10 Jahre) im Jahr 01 Sonderabschreibungen nach § 7g iHv. 20 vH und die lineare AfA (ab Juli 01) geltend.

	AHK	50 000 €
1. Jahr	Sonderabschreibung 20 vH	10 000 €
	lineare AfA (Anm. 72)	2 500 €
2. Jahr	lineare AfA	5 000 €
3. Jahr	lineare AfA	5 000 €
4. Jahr	lineare AfA	5 000 €
5. Jahr	lineare AfA	<u>5 000 €</u>
	Restwert	17 500 €

Die Restnutzungsdauer beträgt fünf Jahre, die Restwert-AfA also für die Jahre 06 bis 10 jeweils 3 500 €.

Vorrangige Sondervorschriften in einzelnen Begünstigungsvorschriften können Sonderregelungen enthalten. ZB regelte § 4 Abs. 3 FördG für bestimmte Sonderabschreibungen (ebenso § 14d Abs. 1 Nr. 2 BerlinFG), daß der Begünstigungszeitraum endet, sobald der Stpfl. die höchstmöglichen Sonderabschreibungen in Anspruch genommen hat. In diesen Fällen begann die Restwertabschreibung abweichend vom obigen Beispiel im Jahr nach der Ausnutzung der Sonderabschreibungen. Zudem schrieb § 4 Abs. 3 FördG einen besonderen Abschreibungszeitraum von 10 Jahren vor.

Beispiel: Ein Stpfl. leistete noch im Jahr 1998 Anzahlungen in Höhe des vollen Kaufpreises und machte die höchstmöglichen Sonderabschreibungen nach § 4 Abs. 1 Satz 5 FördG geltend. Damit konnte er bereits im Jahr 1999 die Restwert-AfA des § 4 Abs. 3 FördG iHv. 10 vH des Restwerts in Anspruch nehmen. Unerheblich war, daß das Gebäude erst im Dezember des Jahres 1999 fertiggestellt wurde (BFH v. 20.4.2004 – IX R 48/03, BFH/NV 2004, 1255 und IX R 49/03, BFH/NV 2004, 1035).

Variante: Im Jahr 1999 fielen weitere AHK über die Vorauszahlungen hinaus an. Diese nachträglichen AHK erhöhten die Restwert-AfA nach § 4 Abs. 3 FördG nicht. Für Aufwendungen nach dem Stichtag 1.1.1999 gelten mit dem Auslaufen des FördG vielmehr wieder die allg. Vorschriften des Abs. 9 mit der Folge, daß eine gleichmäßige Verteilung über die Restnutzungsdauer notwendig ist (FG Köln v. 12.2.2003, EFG 2004, 136, rkr.; der BFH mußte sich in dem o.g. Urteil v. 20.4.2004 – IX R 48/03, aaO, mit dieser Frage nicht mehr befassen, hat das Ergebnis aber durch seine Begründung bestätigt. Da im Jahr 1999 kein Begünstigungszeitraum mehr lief, kann Abs. 1 nicht mehr angewendet werden; s. auch Anm. 24).

Degressive AfA neben Sonderabschreibungen: Abs. 9 geht – ebenso wie Abs. 4 (s. Anm. 72) – davon aus, daß neben Sonderabschreibungen nur lineare Normal-AfA möglich ist. Die Vorschrift ist daher nicht anwendbar, wenn einzelne Begünstigungsnormen degressive Absetzungen neben Sonderabschreibungen zulassen. Wählt ein Stpfl. gem. § 7g Abs. 1 Sonderabschreibungen und degressive AfA, wird er daher nicht durch Abs. 9 gezwungen, nach fünf Jahren zur linearen AfA überzugehen. Der Stpfl. kann sein Wahlrecht zum Übergang zur linearen AfA frei ausüben (zu Folgen der Wahl s. Anm. 160). Als Besonderheit bei degressiver AfA ist lediglich zu beachten, daß die Sonderabschreibungen im Jahr ihrer Inanspruchnahme den Buchwert und damit die Bemessungsgrundlage für die degressive AfA des Folgejahres mindern (R 83 Abs. 8 Satz 1 EStR 2003).

Einstweilen frei.

154

II. Rechtsfolgen bei Gebäuden und Wirtschaftsgütern iSd. § 7 Abs. 5a

155

Für Gebäude und WG iSd. § 7 Abs. 5a (Gebäudeteile, die selbständige WG sind, Eigentumswohnungen, im Teileigentum stehende Räume) sieht Abs. 9 lediglich die Vornahme linearer AfA vor. Die Höhe der linearen AfA wird aus dem Restwert und der Restnutzungsdauer ermittelt.

Restwert ist die Summe der gesamten AHK abzüglich der im Begünstigungszeitraum vorgenommenen Sonderabschreibungen und der daneben vorgenommenen Normal-AfA.

Restnutzungsdauer: Nach dem Gesetzeswortlaut ist „der nach § 7 Abs. 4 unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer maßgebende Vomhundertsatz“ anzusetzen. Nach mittlerweile allg. Ansicht ist diese Formulierung so zu verstehen, daß die für die Abschreibung eines Gebäudes anzusetzende Gesamtnutzungsdauer durch Sonderabschreibungen nicht verlängert werden darf. Deshalb sind die fiktiven Nutzungsdauern des § 7 Abs. 4 um den jeweiligen Begünstigungszeitraum zu kürzen (so BFH v. 20.6.1990 – I R 155/87, BStBl. II 1992, 622 zum ZRFG). Die Verwaltung hat sich dieser Ansicht angeschlossen (s. R 45 Abs. 9 Satz 1 und 2 EStR 2003; Übergangsregelung, falls bis 1992 nach der ungünstigeren früheren Verwaltungsansicht abgeschrieben wurde, gem. BMF v. 20.7.1992, BStBl. I 1992, 415 = StEK EStG § 7 Nr. 224).

Sonderfall: Die Sonderabschreibungen werden bereits aus AK vor Fertigstellung eines Gebäudes geltend gemacht. Da die Restwertabschreibung zum selben Zeitpunkt wie die Normalabschreibung beginnt, verkürzt sich der Abschreibungszeitraum des § 7 Abs. 4 nicht. Auch in der Variante des Beispiels der Anm. 153 ergibt sich kein abgekürzter Abschreibungszeitraum.

Berechnungsbeispiele s. H 45 Beispiel 4 EStH 2003 und SCHIRMER, StBp. 2000, 161 [165] zum Zusammenspiel von Sonderabschreibungen und Teilwertabschreibungen.

Einstweilen frei.

156–158

III. Rechtsfolgen bei beweglichen Wirtschaftsgütern: AfA nach Restwert und Restnutzungsdauer

159 1. Restwertabschreibung bei Sonderabschreibungen neben linearer AfA

Bei beweglichen WG erfolgt die Restwertabschreibung linear „nach dem Restwert“ und der „Restnutzungsdauer.“

Lineare Restwertabschreibung: Die Restwertabschreibung kann nur eine lineare AfA sein. Da neben Sonderabschreibungen in früheren VZ lineare Abschreibungen erfolgten (Abs. 4; s. Anm. 72), ist ein Übergang zu degressiven Absetzungen nach § 7 Abs. 3 Satz 3 ausgeschlossen. Die Höhe der linearen AfA wird bestimmt durch den Restwert und die Restnutzungsdauer des WG. Die jährliche lineare AfA ergibt sich somit aus dem Restwert geteilt durch die Restnutzungsdauer in Jahren.

Restwert sind die gesamten AHK abzüglich der im Begünstigungszeitraum vorgenommenen Sonderabschreibungen und der vorgeschriebenen Normal-AfA (Abs. 4; s. Anm. 72). Der Restwert ist zum Ende des Begünstigungszeitraums zu ermitteln.

Restnutzungsdauer ist die restliche Nutzungsdauer des WG nach Ablauf des Begünstigungszeitraums. Sie ist nach den allg. Grundsätzen (s. § 7 Anm. 172ff.) neu zu schätzen (R 45 Abs. 10 Satz 1 EStR 2003). Aus Vereinfachungsgründen wird es von der FinVerw. nicht beanstandet, wenn für die weitere Bemessung der AfA die um den Begünstigungszeitraum verminderte ursprüngliche Nutzungsdauer des WG als Restnutzungsdauer zugrunde gelegt wird (R 45 Abs. 10 Satz 2 EStR 2003). Es muß also nicht in jedem Einzelfall geprüft werden, ob sich während der Nutzung des WG Umstände ergeben haben, die für eine neue kürzere oder längere Nutzungsdauer sprechen.

160 2. Restwertabschreibung bei Sonderabschreibungen neben degressiver AfA

Macht ein Stpfl. nach § 7g Abs. 1 neben Sonderabschreibungen degressive Abschreibungen nach § 7 Abs. 2 geltend, sind nach Ablauf des Begünstigungszeitraums keine besonderen Anpassungen der Abschreibung zwingend vorgeschrieben. Der Stpfl. kann die degressive AfA beliebig lange fortführen (s. Anm. 153).

Wechsel von der degressiven zur linearen AfA: Wechselt ein Stpfl., der Sonderabschreibungen nach § 7g in Anspruch genommen hat, in einem Jahr des Begünstigungszeitraums von der degressiven AfA zur linearen AfA, kommt im Jahr des Wechsels zunächst § 7 Abs. 3 Satz 2 zur Anwendung (R 83 Abs. 8 Satz 2 EStR 2003; s. § 7 Anm. 374). Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums greift dann uE Abs. 9 (s. Anm. 159). Praktisch hat Letzteres wegen des Gleichklangs der Normen aber keine Auswirkungen. Wechselt ein Stpfl. im ersten Jahr nach Ablauf des Begünstigungszeitraums oder danach zur linearen AfA, ist Abs. 9 zeitlich bereits ausgelaufen. Die weiteren Abschreibungen sind nach § 7 Abs. 3 Satz 2 zu ermitteln.